

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO**

MATHEUS LOLLI PAZETO

**ASPECTOS JURÍDICOS DA GUERRA FISCAL ENTRE ENTES DA FEDERAÇÃO:
A INSTAURAÇÃO POR MEIO DE INCENTIVOS FISCAIS E O NECESSÁRIO
CONTROLE PELO ESTADO FEDERAL BRASILEIRO**

FLORIANÓPOLIS

2012

MATHEUS LOLLI PAZETO

**ASPECTOS JURÍDICOS DA GUERRA FISCAL ENTRE ENTES DA FEDERAÇÃO:
A INSTAURAÇÃO POR MEIO DE INCENTIVOS FISCAIS E O NECESSÁRIO
CONTROLE PELO ESTADO FEDERAL BRASILEIRO**

Monografia submetida ao Departamento de Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Doutor Samuel da Silva Mattos

FLORIANÓPOLIS

2012

TERMO DE APROVAÇÃO

A presente monografia, intitulada “ASPECTOS JURÍDICOS DA GUERRA FISCAL ENTRE ENTES DA FEDERAÇÃO: A INSTAURAÇÃO POR MEIO DE INCENTIVOS FISCAIS E O NECESSÁRIO CONTROLE PELO ESTADO FEDERAL BRASILEIRO”, elaborada pelo acadêmico Matheus Lolli Pazeto e aprovada pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota _____ (_____), sendo julgada adequada para o cumprimento do requisito legal previsto no art. 9º da Portaria n. 886/94/MEC, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, por meio da Resolução n. 003/95/CEPE.

Florianópolis, ____/____/____.

Prof. Dr. Samuel da Silva Mattos

Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

Sérgio Ricardo Ferreira Mota

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Célio e Goreti, por representarem o ideal de família, contribuindo ativamente para todas as minhas conquistas e que jamais mediram esforços para que eu ingressasse, cursasse e concluísse a graduação em Direito na Universidade Federal de Santa Catarina.

Às amizades construídas no decorrer desta faculdade, Rodrigo, Ricardo, Paulo, Pablo, Luan e João, os quais serão parceiros indispensáveis no futuro e que enobreceram sobremaneira minha passagem pela universidade.

A Michele, por toda sua solicitude e carinho demonstrados nos últimos anos, sempre me auxiliando e inspirando a cada nova etapa.

Ao Professor Samuel, pelas orientações diligentes ao longo da construção desta monografia.

A todos os outros que, de alguma forma, contribuíram para a elaboração deste trabalho de conclusão de curso.

RESUMO

A presente monografia tem como objetivo primordial identificar os aspectos jurídicos que circundam a guerra fiscal entre entes da mesma Federação. Construída metodologicamente sobre revisão bibliográfica, o trabalho passou por uma análise das obras de autores consagrados na área do Direito Tributário e Direito Constitucional, bem como artigos científicos específicos sobre o tema, além de pesquisa legislativa e jurisprudencial. A guerra fiscal pode ser conceituada como a exacerbação de práticas concorrenciais entre entes da Federação, com a finalidade de atração dos investimentos privados, instaurada por meio da concessão desmedida de incentivos fiscais e financeiros. Os benefícios fiscais se inserem na função extrafiscal dos tributos e consubstanciam minorações da carga fiscal, outorgados conforme a competência tributária de cada ente político, visando à alocação dos investimentos particulares em seu território, de modo a recompensar a receita renunciada. Os principais incentivos fiscais são concedidos em relação ao ICMS, imposto de competência estadual, e o ISS, imposto municipal. Em que pese a existência de limitações de ordem constitucional, legal e jurisprudencial, a fim de garantir apenas a concessão de benefícios fiscais que tragam reais vantagens ao poder público e aos contribuintes, os entes da Federação têm outorgado incentivos sem qualquer planejamento futuro, muitas vezes em desrespeito ao ordenamento jurídico, criando um cenário de guerra fiscal. Essas disputas descontroladas trazem consequências para toda a Federação, como o aumento das desigualdades regionais, redução generalizada nas receitas públicas, maior dependência dos repasses da União e interferências na livre concorrência. Considerando que o Estado brasileiro foi formado de acordo com o princípio federativo, em especial conforme os ditames do federalismo cooperativo, que preceitua uma harmonia entre os entes da Federação, a guerra fiscal é um acontecimento que não contribui para o desenvolvimento socioeconômico do país, além de trazer os efeitos negativos já citados, devendo ser combatida. Algumas soluções são apontadas na doutrina como medidas tendentes a solucionar a guerra fiscal. Pode-se citar a criação de um imposto federal, o IVA, que substitua o ICMS e o ISS e possua uniformidade nacional; no plano estadual, a substituição da forma de cobrança do ICMS, passando a ser arrecadado no estado de destino das mercadorias; na esfera municipal, a mudança para o recolhimento do ISS no município de localização do tomador do serviço; e o fortalecimento de órgãos administrativos como o CONFAZ e o CADE. A última proposta de reforma tributária apresentada pelo governo federal trouxe as duas primeiras opções, com algumas pequenas adaptações, como forma de combate à guerra fiscal. Além disso, expressou a necessidade de se resgatar o verdadeiro federalismo brasileiro, com União, Estados e Municípios trabalhando conjuntamente para o desenvolvimento nacional. Esta parece a melhor medida a ser tomada para não só solucionar a guerra fiscal, mas também resolver os outros conflitos federativos existentes, uma vez que toda Federação precisa de um governo central forte, capaz de liderar os projetos desenvolvimentistas e incentivar as políticas públicas cooperativas.

Palavras-chave: Federalismo. Competência tributária. ICMS. ISS. Incentivos fiscais. Guerra fiscal. Reforma tributária.

ABSTRACT

This monograph aims to identify the main legal aspects surrounding the tax war among members of the same Federation. Methodologically built on bibliographical review, the work went through an analysis of the works of acclaimed authors in the area of Tax Law and Constitutional Law, as well as specific scientific articles on the subject, and legislative and jurisprudential research. The tax war can be conceptualized as the exacerbation of competition practices among members of the Federation, with the aim of attracting private investments, established through the granting of excessive tax and financial incentives. The tax benefits are included in the regulatory function of taxes and embody reduce the tax burden, awarded as the tax jurisdiction of each political entity, seeking the allocation of private investments in its territory, in order to reward the revenue renounced. The main tax incentives are granted in relation to ICMS, state tax jurisdiction, and ISS, city tax. Despite the existence of constitutional, statutory and jurisprudential limitations, to ensure only the granting of tax benefits that bring real benefits to the government and taxpayers, members of the Federation have granted incentives without any future planning, often in violation of law, creating a scene of tax war. These uncontrolled disputes bring consequences for the entire Federation, as increasing regional inequalities, generalized reduction in government revenue, greater dependence on transfers from the Union and interference in free competition. Considering that the Brazilian government was formed according to the federal principle, especially as the dictates of cooperative federalism, which stipulates a harmony among members of the Federation, tax competition is an event that does not contribute to the socioeconomic development of the country, besides bringing the negative effects already mentioned and must be countered. Some solutions are aimed at teaching as measures to settle the tax war. Can be mentioned the creation of a federal tax, IVA, that replaces the ICMS and ISS and have national uniformity; at the state level, replacing the form of the ICMS collection, going to be raised in the state of destination of the goods; in municipal level, the change to the payment of the ISS in the municipality of location of the borrower of the service; and the strengthening of administrative bodies like CONFAZ and CADE. The last tax reform proposal presented by the federal government brought the first two options, with some minor adjustments, as a way of combating tax war. Furthermore, it expressed the need to rescue the true Brazilian federalism, with the Union, states and municipalities working together for national development. This seems the best action to take to resolve not only the tax war, but also resolve other federal conflicts existing, since the entire Federation needs a strong central government able to lead the development projects and encourage cooperatives public policies.

Keywords: Federalism. Tax competence. ICMS. ISS. Tax incentives. Tax war. Tax reform.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIACÕES

ADI	Ação Direta da Inconstitucionalidade
Art.	Artigo
CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
FER	Fundo de Equalização de Receitas
FPE	Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
Inc.	Inciso
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários
IPi	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IR	Imposto de Renda
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITCMD	Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
IVA-F	Imposto sobre Valor Agregado Federal
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
LC	Lei Complementar

LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PEC	Proposta da Emenda Constitucional
PIS	Programa de Integração Social
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 O FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL.....	14
2.1 O Princípio Federativo e a Formação do Estado Federal Brasileiro.....	14
2.2 O Federalismo Fiscal Brasileiro após a Divisão das Competências Tributárias e as Transferências Intergovernamentais na Constituição de 1988	23
2.2.1 Atribuição Constitucional da Competência Tributária.....	26
2.2.2 A Repartição de Receitas na Constituição Federal de 1988	29
2.3 O Perfil Jurídico dos Principais Impostos dos Estados e Municípios	32
2.3.1 ICMS	32
2.3.2 ISS	38
3 A GUERRA FISCAL INSTAURADA POR MEIO DOS INCENTIVOS FISCAIS.....	42
3.1 Conceito e Formas de Incentivos Fiscais no Ordenamento Jurídico Brasileiro	43
3.1.1 Extrafiscalidade	43
3.1.2 Conceito de Incentivos Fiscais	44
3.1.3 Formas de Concessão de Incentivos Fiscais	47
3.2 Limites à Concessão de Incentivos Fiscais	51
3.2.1 Limitações Constitucionais.....	51
3.2.2 Limitações Legais.....	53
3.2.3 Limitações Jurisprudenciais	56
3.3 A Instauração da Guerra Fiscal por meio dos Incentivos Fiscais	59
3.3.1 Caracterização do Fenômeno da Guerra Fiscal no Brasil.....	59
3.3.2 A Guerra Fiscal no Plano Estadual.....	64
3.3.3 A Guerra Fiscal no Plano Municipal	67

4 O NECESSÁRIO CONTROLE DA GUERRA FISCAL PELO ESTADO FEDERAL BRASILEIRO	69
4.1 Consequências da Guerra Fiscal entre Entes da Federação	69
4.2 Propostas de Mecanismos de Combate à Guerra Fiscal no Brasil.....	77
4.2.1 A Criação do Imposto sobre Valor Agregado – IVA	77
4.2.2 A Implantação do Princípio do Destino na Cobrança do ICMS como Combate à Guerra Fiscal no Plano Estadual.....	79
4.2.3 A Adoção do Princípio da Tributação no Local do Estabelecimento Tomador do Serviço como Solução à Guerra Fiscal entre os Municípios	81
4.2.4 Outras Medidas para Atenuação dos Conflitos	83
4.3 Perspectivas em Relação à Guerra Fiscal	85
4.3.1 A Reforma Tributária: Proposta de Emenda Constitucional nº 233/08.....	85
4.3.2 O Necessário Resgate do Federalismo Brasileiro.....	89
5 CONCLUSÃO.....	93
REFERÊNCIAS	102

1 INTRODUÇÃO

O Brasil adotou a forma federativa de Estado, estando tal princípio positivado na Constituição Federal de 1988, inclusive sob a proteção de cláusula pétrea.

De acordo com o princípio federativo, existe a divisão do Estado em diversos entes subnacionais, dotados de autonomia governamental própria, inclusive financeira, mas despidos de soberania, a qual é perfectibilizada pelo Estado Federal, composto pela união de vontades de todos os membros da Federação.

Cada Federação possui suas características próprias, não existindo uma fórmula pronta de Estado federado.

A fim de garantir a autonomia financeira dos entes federativos, a Constituição pode outorgar competências tributárias próprias, bem como estabelecer critérios de repartição das receitas entre os mesmos, o que se chama de federalismo fiscal.

Nesse sentido, o primeiro capítulo deste trabalho de conclusão de curso tende a identificar os preceitos do princípio federativo e da formação do Estado Federal brasileiro, em especial no tocante ao sistema tributário nacional.

Tal objetivo será alcançado traçando-se os conceitos de federalismo, bem como seu histórico e a influência na formação do federalismo brasileiro.

Em seguida, far-se-á necessário explicar minuciosamente os critérios adotados pela Constituição Federal de 1988 para determinar as competências tributárias de cada ente federativo, as formas de repartição de receitas e participação em fundos.

Por fim, terminará o primeiro capítulo explicando todo o regime do ICMS e do ISS, principal imposto estadual e municipal, respectivamente, os quais permitem maior manejo por parte dos entes políticos, figurando ativamente na competência tributária dos entes federativos.

No segundo capítulo, intitulado “a guerra fiscal instaurada por meio dos incentivos fiscais”, ingressar-se-á mais a fundo no objetivo principal deste trabalho, qual seja identificar os aspectos jurídicos que circundam a guerra fiscal entre entes da mesma Federação.

A primeira parte será destinada ao conceito e formas dos incentivos fiscais no ordenamento jurídico brasileiro. Serão abordados temas como a extrafiscalidade dos tributos e a diferenciação entre as principais modalidades de benefícios fiscais, como isenção, redução de alíquota e base de cálculo, concessão de crédito presumido, diferimento, entre outros.

Em seguida, será o momento de tratar das limitações à capacidade de concessão de incentivos fiscais no ordenamento jurídico pátrio. A própria Constituição Federal aponta algumas restrições, assim como a Lei Complementar nº 24/75 e a Lei de Responsabilidade Fiscal. Item importante neste tópico, também, é a atuação dos tribunais, em especial o Supremo Tribunal Federal, na contenção às outorgas de incentivos fiscais, de modo que estes não representem verdadeiros malefícios aos entes políticos, representando tão somente renúncia de receita por parte destes.

Por conseguinte, considerando que os incentivos fiscais consubstanciam reduções da carga fiscal, outorgados conforme a competência tributária de cada ente político, visando à alocação dos investimentos particulares em seu território, de modo a recompensar a receita renunciada, sempre de acordo com as limitações impostas pelo ordenamento jurídico brasileiro, será possível dar início à parte final do trabalho.

Para tanto, será o caso de observar o andamento das concessões de incentivos fiscais pelos entes políticos, tanto na esfera estadual, quanto municipal, o que representa assunto bastante complexo, que deve ser observado sob todas as formas.

Por vezes, os incentivos fiscais correspondem a práticas capazes de garantir um maior desenvolvimento na região, todavia, a sua concessão desmedida pode ocasionar prejuízos a toda a Federação.

Tem-se verificado que os entes da Federação costumam outorgar incentivos sem qualquer planejamento futuro, muitas vezes em desrespeito ao ordenamento jurídico, criando um cenário de guerra fiscal.

Isso porque, como se sabe, a sociedade é naturalmente conflituosa, o que não seria diferente envolvendo entes políticos, principalmente por serem dotados de muitos poderes, inclusive na seara das competências tributárias.

Dessa forma, a chamada guerra fiscal tem surgido como a exacerbação de práticas concorrenciais entre entes da Federação, com a finalidade de atração dos investimentos privados para seu território, ocasionando a derrota do outro ente federativo em disputa.

Com relação a isso, passar-se-á ao último capítulo da presente monografia, onde serão identificadas as consequências da instauração de uma guerra fiscal entre membros da Federação, devendo-se verificar a necessidade de seu combate pelo Estado Federal brasileiro, bem como as melhores formas de fazê-lo.

No decorrer da primeira parte, será possível conceber que, em virtude dos ditames do federalismo cooperativo, que preceitua uma harmonia entre os entes da Federação, a guerra fiscal é um acontecimento que não contribui para o desenvolvimento socioeconômico do país,

além de trazer consequências como o aumento das desigualdades regionais, redução generalizada nas receitas públicas, maior dependência dos repasses da União e interferências na livre concorrência.

Dessa forma, não será preciso muitos outros esclarecimentos para ver que a guerra fiscal merece seu combate, de modo que a segunda parte do trabalho terá o objetivo de apontar o que a doutrina tem entendido como medidas tendentes a solucionar a guerra fiscal.

Serão abordadas mais profundamente medidas como a criação de um imposto federal, o IVA, que substitua o ICMS e o ISS e possua uniformidade nacional, combatendo simultaneamente a guerra fiscal estadual e municipal.

Apenas no plano estadual, a substituição da forma de cobrança do ICMS, passando a ser arrecadado no estado de destino das mercadorias. Já na esfera municipal, a mudança para o recolhimento do ISS no município de localização do tomador do serviço.

Além disso, será mencionada a necessidade de fortalecimento de órgãos administrativos como o CONFAZ e o CADE.

Por fim, será iniciado o debate sobre a última proposta de reforma tributária apresentada pelo governo federal, que trouxe algumas das medidas apresentadas nesse trabalho com vista a solucionar a guerra fiscal.

Além disso, a proposta de reforma tributária, configurada na PEC nº 233/08, revelou a necessidade de se resgatar o federalismo brasileiro, com União, Estados e Municípios trabalhando conjuntamente para o desenvolvimento nacional.

Por parecer a melhor medida a ser tomada para solucionar a guerra fiscal e outros conflitos federativos existentes, será objeto do último tópico a atual postura da União, incentivando-se sua transformação para um governo central forte, capaz de liderar os projetos desenvolvimentistas e incentivar as políticas públicas cooperativas.

Enfim, o presente trabalho buscará debater todos os aspectos jurídicos que envolvem a guerra fiscal, apontando causas e consequências, bem como possíveis soluções e melhorias a serem adotadas pelos governos, em suas três esferas.

2 O FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL

2.1 O PRINCÍPIO FEDERATIVO E A FORMAÇÃO DO ESTADO FEDERAL BRASILEIRO

O sistema do federalismo, atualmente adotado pelo Brasil, está previsto na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, já na frase inicial de seu artigo primeiro, o qual preceitua que o Brasil é uma República Federativa, “[...] formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal [...]”¹, constituindo-se num Estado Democrático de Direito.

Esboçando um conceito para Federação, aponta Roque Antonio Carrazza que ela pode ser exposta como uma união institucional de Estados, uma associação que dá lugar a um novo Estado, esse o Estado Federal, diverso daqueles estados-membros que a compõem. Nessa união, tais entes federativos não perdem suas personalidades jurídicas, mas se despem de algumas prerrogativas, sendo a mais relevante, a soberania².

Na mesma linha de pensamento, faz-se relevante trazer as lições de José Afonso da Silva, segundo o qual, o federalismo:

Baseia-se na união de coletividades autônomas. Quando se fala em federalismo, em Direito Constitucional, quer-se referir a uma forma de Estado, denominada federação ou Estado federal, caracterizada pela união de coletividades públicas dotadas de autonomia político-constitucional, autonomia federativa³.

Para satisfatória conceituação de união federativa, é importante não confundi-la com Confederação, que corresponde a uma forma de Estado onde a soberania dos entes confederados se conserva. Paulo Bonavides apresenta uma boa diferenciação entre os dois sistemas:

A união federativa, familiar aos gregos, tomava entre eles uma forma mais elementar e menos consistente, que nós, os modernos, ainda costumamos conservar, sob a denominação de Confederação, ou seja, um tratado ou aliança entre Estados cujas prerrogativas de soberania o pacto preservava. Em termos moderados, a autarquia dos antigos, isto é, a *communitas perfecta et sibi sufficiens*, se traduz hoje pelo conceito impróprio de soberania. Dotada de uma face interna (a autonomia) e de uma face externa (a independência), a soberania de cada Estado confederado permanece juridicamente intacta. Selado o compromisso da união paritária, de modo algum se fere a identidade estatal plena das unidades participantes.

¹ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Congresso Nacional, 1988, art. 1º. . Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso em: 13 set. 2012.

² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª. ed. rev., amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 139.

³ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional*. 32ª. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 99.

Com respeito à Federação ou Estado Federal, o processo já é diferente. O Estado Federal constitui fórmula vinculativa em que os laços políticos da união são mais apertados, têm mais força agregativa, não se desfazem ao sopro de uma conveniência superficial nem ostentam a simplicidade peculiar à relação meramente confederativa, em que as vontades contratantes estão longe de produzir um ente novo e autônomo, dotado de vontade própria, que não fique condicionado pela vontade de quem quer que seja [...]⁴.

Assim, depreende-se que a Federação se caracteriza pela união de estados-membros com determinada autonomia político-organizacional, os quais, por outro lado, abrem mão da soberania para a criação de um novo ente, o Estado federal.

José Afonso da Silva, utilizando-se do Estado brasileiro como exemplo, colaciona importante diferença para um bom entendimento do termo Estado Federal, o qual não deve ser confundido com “União”. Assim, “Estado federal é o todo, dotado de personalidade jurídica de Direito Público internacional. A União é a entidade federal formada pela reunião das partes componentes, constituindo pessoa jurídica de Direito Público interno”⁵. Esta, por sua vez, “[...] é autônoma em relação aos Estados e a que cabe exercer as prerrogativas da soberania do Estado brasileiro”⁶.

O Estado Federal moderno teve seu nascimento no século XVIII, em especial com o surgimento dos Estados Unidos da América.

Naquele período, Alexander Hamilton, James Madison e John Jay escreveram uma série de artigos sob o pseudônimo coletivo de Publius, com o objetivo inicial de convencer a população da importância de adoção do federalismo, os quais originaram posteriormente o livro “O Federalista”, que serviu de base para a formação do pensamento político e constitucional nos Estados Unidos da América naquele período.

Nelson de Freitas Porfírio Júnior aponta que as treze ex-colônias britânicas, que buscaram a independência em 1776 para formar o atual país norte-americano, reuniram-se inicialmente sob uma forma de Confederação, a qual só obteve *status* de Federação em 1787, quando os representantes dos Estados elaboraram uma Constituição comum, à qual todos os membros passaram a se submeter, despidendo-se de suas soberanias⁷.

Ainda sobre a formação do Estado Federal norte-americano, continua Nelson Porfírio Júnior:

É curioso observar que a Constituição norte-americana em nenhum momento menciona o termo “federalismo”. Isso se deve ao fato de que os chamados

⁴ BONAVIDES, Paulo. *Constituinte e Constituição. A Democracia, o Federalismo, a Crise Contemporânea*. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 315.

⁵ SILVA, J. A. *Curso...* op. cit. p. 100.

⁶ Idem.

⁷ PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. Federalismo, Tipos de Estado e Conceito de Estado Federal. In: CONTI, José Maurício (org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004. p. 1-13. p. 5.

“fundadores” (*Framers*) não tinham deliberadamente a intenção de criar uma forma de Estado federativo. A preocupação da maioria dos delegados dos Estados era a de reforçar o então pouco efetivo governo nacional, mas sem enfraquecer desnecessariamente os governos dos Estados. Para tanto, conceberam simplesmente um plano para a divisão dos poderes governamentais entre o governo nacional e os Estados. Embora a tarefa de atribuir competências a cada um dos entes federativos possa parecer simples, na verdade a definição das fronteiras entre os poderes nacionais e os dos Estados é um dos maiores problemas do federalismo⁸.

Todavia, conforme bem salienta André Elali, “na época da formação da Federação norte-americana, dos trezes Estados que a compuseram, doze já tinham Constituições individuais, havendo todos, no entanto, admitido a superioridade da União Federal”⁹, de modo que se evidencia a preferência dos Estados Unidos da América pela formação de um pacto federativo, eis que às antigas colônias não se manteve preservado as prerrogativas soberanas.

Paulo Bonavides identifica as bases filosóficas que impulsionaram a origem do federalismo. Segundo o autor:

As nascentes da tese federativa na Idade Moderna se acham em íntima conexão com o princípio da liberdade do Estado pós-medieval. O modelo, desde as origens, se contrapõe à forma absolutista e férrea do Estado unitário, monárquico, centralizador, despótico. Seus compromissos foram contraídos historicamente com os estatutos do poder representativo, constitucional, limitado e, de preferência, republicano. Contempla a liberdade nas instituições e no cidadão. É intrinsecamente descentralizador. Exprime, como nenhum outro, a ideia do *self-government*, do governo da lei, da autodeterminação política, social e econômica de coletividades livres e atuantes. Faz do exercício da imaginação um poderoso instrumento de criatividade e impulso às iniciativas fecundas dos cidadãos. É na essência e veracidade de sua organização sinônimo de Estado de Direito, regime representativo, legitimidade, poder responsável¹⁰.

Assim, verifica-se a associada relação do federalismo com a ideia do reconhecimento e valorização dos indivíduos, numa ânsia de proteger os cidadãos do poder absolutista, típico de Estados unitários.

Nessa linha de raciocínio, aponta Hugo de Brito Machado Segundo que o ideal federativo visa a manutenção da unidade nacional, somada à limitação do poder estatal, completando que “essa divisão tem a grande vantagem de não enfraquecer o Estado, notadamente no plano internacional, e ao mesmo tempo não o tornar demasiadamente forte no plano interno, a ponto de pôr em risco as liberdades dos cidadãos que a integram”¹¹.

Em que pese não existir fórmula pronta para o federalismo e, conforme já apontou Pontes de Miranda, o seu conceito e conteúdo não serem cristalizados¹², há características e

⁸ Ibidem. p. 5-6.

⁹ ELALI, André. *O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 27.

¹⁰ BONAVIDES, P. *Constituinte...* op. cit. p. 316.

¹¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Contribuições e federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 24.

¹² PONTES DE MIRANDA apud MACHADO SEGUNDO, H. de B. Ibidem. p. 23-25.

fundamentos que podem ser considerados comuns a todas as espécies de Federação, além do que são preceitos para a sua instauração.

Hugo de Brito Machado Segundo esclarece que a forma federativa “[...] é determinada pelo Direito interno, sendo o Estado federal um só perante o Direito Internacional. A forma ou espécie de federação adotada em cada caso, portanto, depende do Direito interno, e não do Direito Internacional”¹³.

Todavia, apesar de o agente de Direito Internacional ser um só, no caso, o Estado Federal, salienta Roque Carrazza que “[...] o traço essencial da Federação repousa na participação direta e indireta dos Estados-membros na formação da vontade federal, ou seja, na composição dos órgãos federais e na elaboração de suas decisões”¹⁴.

Aliado a essa união dos entes subdivididos para a participação na formação da vontade federal, colaciona-se a autonomia de seus membros componentes como outro traço comum a todas as federações, a qual, parafraseando José Afonso da Silva, encontra-se em dois elementos básicos, quais sejam: a existência de órgãos governamentais próprios, que não dependam dos órgãos federais e a posse de um mínimo de competências exclusivas¹⁵.

Hugo de Brito Machado Segundo ensina que esse é um ponto de extrema relevância, capaz de distinguir a federação das demais formas de Estado, “isso porque, nos Estados unitários, tais divisões, quando existem, não originam entes dotados de autonomia. E, nas uniões de Estados fundados no Direito Internacional, tais divisões consubstanciam Estados-soberanos [...]”¹⁶.

Em que pese os autores já citados considerarem a autonomia dos entes federativos – tanto para atuação interna, como regulamentação dos interesses locais – e suas participações na formação da vontade do Estado Federal como as características basilares para definição de uma Federação, é possível encontrar outros princípios que se relacionam a todas as Federações, mas, com certo reducionismo, são decorrentes dessas duas.

Dalmo Dallari, por exemplo, acrescenta às características fundamentais de uma Federação: uma Constituição Federal como base jurídica do Estado, inexistência de direito de secessão, renda própria a cada ente subdividido, compartilhamento de poder político e existência de uma única cidadania nacional¹⁷.

¹³ MACHADO SEGUNDO, H. de B. *Ibidem*. p. 25.

¹⁴ CARRAZZA, R. A. *Curso...* op. cit. p. 150.

¹⁵ SILVA, J. A. *Curso...* op. cit. p. 100.

¹⁶ MACHADO SEGUNDO, H. de B. *Contribuições...* op. cit. p. 29.

¹⁷ DALLARI apud POFÍRIO JÚNIOR, N. de F. *Federalismo...* op. cit. p. 8.

Já no entendimento de Carlos Velloso, pode-se esquematizar da seguinte forma os princípios básicos de uma federação:

- a) Repartição constitucional de competências;
- b) Autonomia estadual, compreendendo a auto-organização, o autogoverno e a autoadministração;
- c) Participação do Estado-membro na organização e na formação da vontade da Federação;
- d) Discriminação constitucional das rendas tributárias, com a repartição da competência tributária e a distribuição da receita tributária¹⁸.

Como exposto, o federalismo não apresenta uma fórmula pronta, de modo que pode variar na doutrina os fundamentos comuns a todo tipo de Federação, porém, suas características jamais se distanciarão da divisão em entes autônomos e organizados para a construção da vontade soberana no Estado Federal.

É como conclui Hugo de Brito Machado Segundo, consoante o qual “[...] as diferenças existentes entre as várias federações residem tão-somente em aspectos acessórios, ou instrumentais, relativos à forma como a autonomia dos governos locais é exercida e resguardada”¹⁹.

Assim, expostos os princípios fundamentais do federalismo, e devidamente conceituada a ideia de Estado Federal, compete agora identificar suas formas, possibilitando, adiante, encontrar as características de formação do Estado federal brasileiro.

No tocante à formação dos Estados Federais, estes podem se originar por intermédio da agregação ou segregação.

A agregação acontece quando há uma união de Estados, os quais se despem das prerrogativas de sua soberania, para a formação de um novo ente. Igualmente conhecida como origem centrípeta, foi o caso da formação dos Estados Unidos da América.

Ocorre a formação por segregação, em virtude da descentralização de um ente unitário, o qual se divide em unidades menores, dotadas de autonomia. É também denominada de formação centrífuga, ou Federação “de cima para baixo”.

Relevante destacar que, na opinião de José Afonso da Silva, “as federações de formação centrípeta costumam ser mais descentralizadas e as de formação centrífuga, menos”²⁰.

Em relação à formação do Estado Federal brasileiro, José Augusto Moreira Carvalho afirma que “[...] deu-se por segregação, já que, por meio do Decreto nº 1, de 15 de

¹⁸ VELLOSO apud POFÍRIO JÚNIOR, N. de F. *Federalismo...* op. cit. p. 7.

¹⁹ MACHADO SEGUNDO, H. de B. *Contribuições...* op. cit. p. 33.

²⁰ SILVA, J. A. *Curso...* op. cit. p. 102.

novembro de 1889, as províncias obtiveram autonomia e deram origem aos estados, os quais estruturavam a federação brasileira”²¹.

Há, ainda, a possível divisão entre o federalismo simétrico e o assimétrico.

Sobre o tema, inclusive no tocante ao predicado brasileiro, expõe Sérgio Uchôa Filho:

O federalismo simétrico, dotado de homogeneidade e permanência, pressupõe a existência de características dominantes, enquanto o assimétrico é infenso a uma sistematização rigorosa. Essa assimetria apresenta-se de muitas formas, conforme o Estado. Apenas para exemplificar, na Suíça a questão é sobretudo financeira, na Espanha a das nacionalidades e no Brasil os problemas são regionais. No caso brasileiro, a expansividade da assimetria pode ser visualizada em alguns dispositivos da nossa Constituição, como nas regras que reconhecem as diferenças e buscam o equilíbrio ou a diminuição de desigualdades (CF, arts. 3º, III; 43; 151. I. e 159, c)²².

Dentre os adotantes da federação como forma de Estado, podem-se identificar, também, diferentes espécies de federalismo em relação à hierarquia jurídica, harmonia e repartição de competência entre os entes integrantes. Nelson de Freitas Porfírio Júnior identifica duas espécies antagônicas, o federalismo dualista e o federalismo cooperativo²³.

Segundo o aludido autor, o primeiro “[...] se caracteriza pela existência de duas esferas de poder nitidamente distintas, com atribuições e competências próprias, ou seja, há uma repartição horizontal de competências, geralmente acompanhadas por uma previsão de tributos próprios”²⁴, e continua apontando que inexistente preocupação com a coordenação ou harmonização das atividades que cada qual exerce.

Assim, não há competência concorrente ou residual, devendo a Constituição do Estado Federal apresentar um rol exaustivo das competências de cada ente autônomo, não podendo também haver interferências na autonomia de cada um, como a repartição de receitas.

Já o federalismo cooperativo realça a necessidade de os entes federados laborarem harmonicamente, em conjunto com o governo central, a fim de alcançarem os objetivos comuns. Segundo o autor, “estão presentes as noções de união, aliança, cooperação e solidariedade e são frequentes as concessões de ajudas federais aos Estados-membros”²⁵.

²¹ CARVALHO, José Augusto Moreira de. Federalismo e Descentralização: Características do Federalismo Fiscal Brasileiro e seus Problemas. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 55-82. p. 57.

²² UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. Transferências de Recursos e Participação na Arrecadação Tributária. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 217-242. p. 220-221.

²³ POFÍRIO JÚNIOR, N. de F. *Federalismo...* op. cit. p. 8-9.

²⁴ Idem.

²⁵ Ibidem. p. 9.

Gilberto Bercovici complementa a ideia do cooperativismo, destacando que “na cooperação, nem a União, nem qualquer ente federado pode atuar isoladamente, mas todos devem exercer sua competência conjuntamente com os demais”²⁶.

Aparentemente, ante o imenso rol de competências elencadas e divididas na Constituição Federal, o Estado brasileiro apontaria como uma federação dualista, embora já especial no tocante à divisão do poder, visto que composta não de duas esferas de poder, União e estados-membros, mas de três, União, estados-membros e Distrito Federal e Municípios, ante o preceituado nos artigos 1º e 18 da Carta Magna.

Todavia, o que se verifica no Estado Federal brasileiro é um federalismo cooperativo. Isso porque a Carta Magna de 1988 prevê a distribuição da arrecadação, com a participação dos estados e municípios nas receitas dos entes federativos superiores, por meio de fundos predeterminados.

Ademais, diferente não é o apontamento de José Maurício Conti segundo o qual “[...] respeitada a autonomia dos entes federados, criam-se sistemas de interpenetração entre eles, que se manifestam de forma mais evidente no campo das finanças públicas, por mecanismos de partilhas de receita e transferências intergovernamentais”²⁷.

Sobre o federalismo cooperativo no Brasil, resume Roque Carrazza que “[...] a harmonia deve presidir a convivência dos entes federativos (pessoas políticas). Há, aliás, implícita na Constituição Brasileira a ideia de que desta convivência harmoniosa resultará o bem de toda a Nação”²⁸.

Assim, no tocante a essas competências dispostas nos aludidos dispositivos, às três esferas de governo não é permitido agir de forma isolada, devendo operar de maneira conjunta e cooperativa, tanto horizontalmente, entre as entidades federadas, quanto pelas cooperações verticais, estabelecidas entre o poder da União e os poderes dos entes federativos, estados e municípios.

E realmente essa divisão vertical dos poderes apresenta bons resultados, em especial a fim de ampliar os espaços da democracia, pois, nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo, “o federalismo torna menos provável a deturpação e o abuso no exercício do poder, possibilitando controle mais próximo e efetivo por parte dos eleitores”²⁹, de modo a

²⁶ BERCOVICI apud CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil. *Caderno de Finanças Públicas*. Brasília, n. 7. p. 5-29. dez. 2006. p. 17.

²⁷ CONTI, José Maurício. Considerações sobre o Federalismo Fiscal Brasileiro em uma Perspectiva Comparada. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 15-34. p. 24.

²⁸ CARRAZZA, R. A. *Curso...* op. cit. p. 155.

²⁹ MACHADO SEGUNDO, H. de B. *Contribuições...* op. cit. p. 44.

enfraquecer o total controle do poder por parte de um governante, que assim o deteria naquele ente federado, caso não houvesse o cooperativismo.

Em que pese já possa ser identificada a Federação Brasileira como centrífuga, cooperativista e assimétrica, há ainda algumas questões polêmicas que a circundam.

Primeiramente, em relação ao Distrito Federal, compete apontar que tem vedada a sua divisão em municípios, nos moldes do *caput* do artigo 32 da Constituição Federal. Nesse ínterim, conforme parágrafo primeiro do aludido dispositivo, “ao Distrito Federal são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios”³⁰.

Sobre a inclusão dos Municípios como entidade federativa, José Afonso da Silva discorda dessa abrangência, sob o argumento de que:

Não é porque uma entidade territorial tenha autonomia político-constitucional que necessariamente integre o conceito de entidade federativa. Nem o Município é essencial ao conceito de federação brasileira. Não existe federação de Municípios. Existe federação de Estados. Estes é que são essenciais ao conceito de qualquer federação³¹.

Em posicionamento contrário, Hely Lopes Meirelles aponta que a Constituição da República de 1988 incluiu o Município na Federação como uma entidade de terceiro grau, ressaltando que:

[...] já não se pode sustentar, como sustentavam alguns publicistas, ser o Município uma entidade meramente administrativa. Diante de atribuições tão eminentemente políticas e de um largo poder de autogoverno, sua posição atual no seio da Federação é de entidade político-administrativa de terceiro grau [...] ³².

Com efeito, os municípios não participam da vontade federal, uma vez que sequer possuem representantes no Congresso e, como já destacado anteriormente, tal preceito é fundamental para a caracterização do federalismo. Todavia, os artigos 1º e 18 da Carta Magna de 1988 incluíram os municípios como entes da Federação brasileira, e a mesma Constituição atribuiu poderes de autogoverno relevantíssimos a eles, de modo que não há como excluí-los desse cenário jurídico, o que também não caracteriza nenhum problema na ordem federativa.

Roque Carrazza compadece da mesma opinião. Segundo o autor, “[...] embora os Municípios não integrem a Federação, ocupam posição sobranceira e privilegiada em nosso cenário jurídico”³³, e continua afirmando que são “[...] pessoas jurídicas dotadas de grande

³⁰ BRASIL. *Constituição...* op. cit. art. 32, § 1º.

³¹ SILVA, J. A. *Curso...* op. cit. p. 475.

³² MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*. 16ª. ed. atual por Márcio Schneider Reis e Edgard Neves da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 46.

³³ CARRAZZA, R. A. *Curso...* op. cit. p. 178.

autonomia, que haurem suas competências diretamente da Constituição Federal, único fundamento de validade de suas leis”³⁴.

Ademais, conforme destaca Ricardo Pires Calciolari, o grau de autonomia e independência dado aos municípios é tão grande e capaz de gerar consequências jurídicas tão importantes, que não se pode excluí-los de um estudo de direito tributário no âmbito de uma Federação³⁵.

Dessa forma, não obstante pudesse ser muito estendida a discussão sobre a participação do município no sistema federativo, deve-se optar pela sua inclusão no federalismo, devido à grande autonomia governamental e tributária, a fim de propiciar um estudo mais detalhado sobre a guerra fiscal entre os entes da Federação.

Outro ponto de destaque na Federação brasileira, diz respeito à igualdade jurídica entre os entes federativos. Segundo Roque Carrazza, “laboram em erro os que veem uma relação hierárquica entre o governo central e os governos locais. O que há, na verdade, são para cada uma destas entidades políticas, campos de ação autônomos e exclusivos [...]”³⁶.

Há quem pense em outro sentido, pois, segundo Porfírio Júnior, “[...] os Municípios ainda não estão em pé de igualdade com os Estados-membros, uma vez que [...] além de se sujeitarem à Constituição Federal, ainda estão sujeitos às Constituições Estaduais”³⁷.

Todavia, arremata Roque Carraza que “[...] o Município goza da mais ampla autonomia, tendo sido alçado, pelo próprio Texto Excelso, à invejável posição de pessoa política (igual, pois, neste particular, aos Estados e à União”³⁸ e, nos complementos de Hely Lopes Meirelles, segundo o qual “se a União ou o Estado-membro, extravasando dos limites de sua competência, invadir a órbita privativa da Administração Municipal, pode o Município recorrer ao Judiciário para compelir o poder federal ou estadual a se recolher dos lindes que a Constituição lhe assinala [...]”³⁹.

Por fim, convém apenas destacar uma última característica da Federação brasileira, a qual é comum a tantas outras, até por ser considerada como princípio fundamental por muitos estudiosos. Trata-se da indissolubilidade do modo federativo de Estado.

³⁴ Idem.

³⁵ CALCIOLARI, R. P. Aspectos... op cit. p. 13.

³⁶ CARRAZZA, R. A. *Curso...* op. cit. p. 153.

³⁷ PORFÍRIO JÚNIOR, N. de F. *Federalismo...* op. cit. p. 9.

³⁸ CARRAZZA, R. A. *Curso...* op. cit. p. 192

³⁹ MEIRELLES, H. L. *Direito...* op. cit. p. 93.

Essa impossibilidade de extinção do federalismo está positivada no artigo 60, § 4º, inciso I da Constituição de 1988. Preceitua o aludido dispositivo que “não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: [...] a forma federativa de Estado”⁴⁰, algo que apenas sustenta o já preconizado no artigo 1º da Carta Magna, sob o termo “união indissolúvel”.

Sobre o tema, sapiente a lição de Roque Carrazza:

A indissolubilidade da Federação, afirmada no art. 1º da Carta Suprema, vem roborada no art. 60, § 4º, I, do mesmo Diploma Normativo. Neste último versículo proíbe-se, de modo expresse, proposta de emenda constitucional tendente a abolir a forma federativa do Estado. Esta “cláusula pétrea” não pode ser violada, nem por via oblíqua, o que ocorreria, por hipótese, se pretendêssemos retirar, mediante emenda constitucional, a competência tributária dos Estados⁴¹.

Ademais, complementa Hugo de Brito Machado Segundo que a emenda “[...] não precisa abolir diretamente a federação. Basta que tenda a isso. Em outras palavras, basta que avance, ainda que muito pouco, numa estrada cuja destinação seja o Estado unitário”⁴².

Portanto, vislumbra-se resguardada por cláusula pétrea a autonomia dos entes federativos no Estado Brasileiro, o que somente corrobora a inexistência de hierarquia entre os três graus das entidades político-administrativas nacionais.

Enfim, abordados os princípios basilares do federalismo e avaliadas as características principais do Estado Federal brasileiro, compete no item subsequente analisar a situação do federalismo fiscal após a Constituição de 1988 e identificar a divisão das competências tributárias entre os entes da federação.

2.2 O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO APÓS A DIVISÃO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS E AS TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Conforme abordado no item anterior, o federalismo se caracteriza pela forma de Estado que origina entes autônomos, os quais possuem a capacidade de se autogovernar, com autonomia política e competência para elaborar suas próprias ordens jurídicas, sempre em respeito à Constituição Federal.

⁴⁰ BRASIL. *Constituição...* op. cit. art. 60, § 4º, I.

⁴¹ CARRAZZA, R. A. *Curso...* op. cit. p. 156.

⁴² MACHADO SEGUNDO, H. de B. *Contribuições...* op. cit. p. 67.

Essa autonomia governamental deve abranger, por óbvio, a autonomia financeira, sem a qual muito estaria limitado o *self-government*, eis que sem recursos, reduzida a liberdade.

Pertinente é a lição de Hugo Machado Segundo, que diz:

De nada adianta conferir autonomia federal aos entes periféricos, caso estes dependam da boa-vontade do poder central em lhes repassar recursos financeiros. Estes últimos serão repassados conforme o governante do ente periférico siga as diretrizes impostas pelo governo central, desaparecendo a autonomia do ente federativo correspondente⁴³.

A esse fenômeno específico que concede aos entes federados sua autonomia financeira, chama-se federalismo fiscal.

Nas palavras de Sérgio Uchôa Filho, entende-se por federalismo fiscal “o conjunto de providências constitucionais, legais e administrativas orientadas ao financiamento dos diversos entes federados, seus órgãos, serviços e políticas tendentes à satisfação das necessidades públicas nas respectivas esferas de competência”⁴⁴.

Regis Fernandes de Oliveira assim conceitua o federalismo fiscal:

[...] o federalismo fiscal significa a partilha dos tributos pelos diversos entes federativos, de forma a assegurar-lhes meios para atendimento de seus fins. Não só dos tributos, no entanto, mas também das receitas não tributárias, como as decorrentes da exploração de seu patrimônio (preço), da prestação de serviços através da concessão ou da partilha de produto da produção de energia elétrica e da produção mineral, na forma do § 1.º do art. 20 da Constituição. Faz-se um bolo arrecadatório, destinado a fornecer os meios para que o Estado cumpra suas finalidades, podendo atender aos serviços públicos, exercitando o poder de polícia, intervindo no domínio econômico, preservando situações através de documentos e mantendo sua estrutura, tais como adquirindo imóveis (por compra ou expropriação), móveis, objetos artísticos, monumentos, alugando imóveis, mantendo seu pessoal etc⁴⁵.

Salienta bem Hugo Machado Segundo que há duas formas pelas quais o federalismo fiscal pode ser assegurado, “a repartição das competências tributárias e a divisão das receitas tributárias”⁴⁶.

A primeira se caracteriza pela própria divisão do poder de tributar entre os entes federados, a qual é feita pela Constituição Federal. Trata-se do efetivo federalismo fiscal, que distribui verdadeira autonomia.

De acordo com Hugo Machado Segundo,

Através da atribuição de competência tributária aos diversos entes federativos, a Constituição lhes faculta a criação de tributos e, com isso, permite a obtenção dos recursos necessários ao exercício de sua autonomia. Em face dessa atribuição de

⁴³ Ibidem. p. 51.

⁴⁴ UCHÔA FILHO, S. P. de M. op. cit. p. 217.

⁴⁵ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 42.

⁴⁶ MACHADO SEGUNDO, H. de B. *Contribuições...* op. cit. p. 51.

competência, um Estado-membro, por exemplo, já não precisa suplicar recursos ao poder central: pode criar seus próprios tributos e, com eles, financiar automaticamente seus projetos e suas atividades⁴⁷.

Há quem aponte essa espécie de federalismo fiscal como princípio federativo basilar, como o faz Alexandre de Moraes, segundo o qual é dever da Constituição estabelecer “[...] que cada ente federativo possua uma esfera de competência tributária que lhe garanta renda própria”⁴⁸.

Todavia, em federações assimétricas, onde a situação dos entes federados não se equivale, pode ocorrer que nos membros mais fracos nem mesmo a competência tributária plena seja suficiente, visto que não existe riqueza suficiente em seu território a ser tributada.

Nesse mesmo sentido leciona Hugo de Brito Machado, segundo o qual:

A técnica de atribuição de competência é de grande importância porque tem a virtude de descentralizar o poder político, mas tem o inconveniente de não se prestar como instrumento para a minimização das desigualdades econômicas entre os Estados e entre os Municípios. Ao Estado pobre, em cujo território não é produzida, nem circula, riqueza significativa, de nada valeriam todos os tributos do sistema⁴⁹.

Já a divisão das receitas tributárias trata da repartição de parte do montante arrecadado pela União para os estados e municípios, além da divisão de parte da importância tributada pelos estados com os municípios que o integram.

O ente central é quem institui e administra os tributos, partilhando aos entes federados o montante arrecadado.

Essa forma de federalismo fiscal garante maior eficácia no combate às desigualdades regionais dentro de uma própria Federação, trazendo a vantagem de propiciar aos entes periféricos mais pobres maior receita para aplicação em seu próprio território.

Ademais, conforme complementa Hugo Machado Segundo, com a repartição de receitas “[...] centraliza-se a legislação, a administração e a arrecadação de tributos dotados de estrutura mais complexa, o que muitas vezes é proveitoso do ponto de vista da eficiência da administração, sem se centralizar a decisão quanto à maneira de aplicar o produto da arrecadação”⁵⁰.

Por certo que esta técnica apresenta suas desvantagens, em especial a redução da autonomia tributária dos entes subnacionais, já que as características do tributo, como alíquota, base de cálculo e possibilidade de conceder isenções ficariam sempre a cargo do ente central.

⁴⁷ Ibidem. p. 52.

⁴⁸ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 272.

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 35.

⁵⁰ MACHADO SEGUNDO, H. de B. *Contribuições...* op. cit. p. 53.

Assim, devido ao federalismo cooperativo e de formação assimétrica, a fim de aproveitar as vantagens propiciadas pelas duas técnicas e garantir o equilíbrio socioeconômico entre os entes políticos, o Brasil adotou as duas formas na Constituição Federal de 1988, possuindo tanto uma repartição da competência tributária em âmbito vertical, como uma participação dos entes subdivididos nas receitas da União ou dos estados-membros.

Passa-se, portanto, ao estudo específico dessas duas espécies no âmbito da Federação brasileira.

2.2.1 Atribuição Constitucional da Competência Tributária

No tocante à competência tributária, faz-se relevante iniciar os estudos por meio do conceito trazido por Roque Carrazza, segundo o qual:

Competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, *in abstracto*, por meio da lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* do tributo; a saber: a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativos, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota⁵¹.

Destaca-se que a competência tributária não se refere apenas à criação do tributo, mas também ao seu aumento ou diminuição, à possibilidade de inserir regras específicas como a possibilidade de parcelamento ou de isenção, evidentemente tudo por meio de lei e com respeito à Carta Magna. E assim, depois de criado o tributo, dá-se lugar à capacidade tributária ativa, que consiste no direito de arrecadá-lo.

Ademais, a Constituição Federal de 1988 não criou tributos, tão somente outorgou a competência tributária, de modo que a real criação dos tributos depende do efetivo exercício pela União ou pelos entes federativos da competência atribuída.

Segundo Luciano Amaro, a doutrina discrimina três modalidades de competência tributária, quais sejam: privativa, residual e comum. Aponta o autor que:

Designa-se privativa a competência para criar impostos atribuída com exclusividade a este ou àquele ente político; assim, o imposto de importação seria de competência privativa da União, o ICMS pertenceria à competência privativa dos Estados e do Distrito Federal; o ISS comporia a competência privativa dos Municípios e do Distrito Federal. Diz-se residual a competência (atribuída à União) atinente aos outros impostos que podem ser instituídos sobre situações não previstas. Seria comum a competência (referente às taxas e contribuições de melhoria) atribuída a todos os entes políticos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios⁵².

⁵¹ CARRAZZA, R. A. *Curso...* op. cit. p. 533.

⁵² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 117

Luciano Amaro ainda estabelece alguns critérios de partilha da competência tributária. Para os tributos em que a exigência depende de determinada atuação estatal a contribuinte identificável, como o caso das taxas de polícia, taxas de serviço público, pedágio ou contribuição de melhoria, o critério se conecta com a pessoa política que está intimamente ligada a esta atuação⁵³.

Assim, exemplificativamente, uma contribuição de melhoria relativa a obra municipal, a competência é do município, em caso de poder de polícia exercido pelo estado, a este compete a instauração da taxa, e tratando-se de serviço público federal, a competência tributária seria da União.

De outro norte, nos casos em que os tributos não dependem de definida atuação estatal, como ocorre com os impostos em geral, serão os fatos geradores, tipificação de situações materiais, que apontarão a incidência.

Existem ainda outras figuras tributárias, que não se encaixam nessa definição. Os empréstimos compulsórios, por exemplo, são de competência exclusiva da União, embora a Carta Magna sequer tenha indicado possíveis fatos geradores. Já em relação às contribuições, sejam sociais, econômicas ou corporativas, em regra sua criação compete à União, à exceção das chamadas contribuições previdenciárias, que se estendem aos Estados, Distrito Federal e Municípios no tocante a seus servidores públicos, e da contribuição de iluminação pública, que se atribui aos Municípios e Distrito Federal.

Mas retomando a situação dos impostos, a Constituição Federal de 1988 assim delimitou a competência tributária da União:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar⁵⁴.

Os dois primeiros dizem respeito à tributação do comércio exterior, os quais são utilizados como instrumentos de política econômica, possuem um caráter extrafiscal, que guarda relação direta com outros agentes do direito internacional, o que explica sua outorga à União.

⁵³ Ibidem. p. 118.

⁵⁴ BRASIL. *Constituição...* op. cit. art. 153.

Nas palavras de Hugo Machado Segundo, “o mesmo se pode dizer do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros (mais conhecido como IOF – imposto sobre operações financeiras), instrumento para intervenção da União no mercado financeiro”⁵⁵.

Já o imposto sobre propriedade territorial rural é um dos impostos que incidem sobre o patrimônio e, conforme ensina José Afonso da Silva, “é de competência da União para funcionar como instrumento auxiliar da política agrária”⁵⁶.

No tocante aos impostos sobre a renda e sobre produtos industrializados, Hugo Machado Segundo sustenta que o motivo pela atribuição à União seria a maior facilidade de administração e arrecadação. Conforme o autor:

A renda é fenômeno que não se pode vincular com facilidade ao território de um único Estado-membro. Um contribuinte poderia obter rendimento em face de negócio realizado em mais de um Estado-membro, ou poderia ser residente em mais de um Estado-membro, ou ainda residir em um Estado-membro e realizar atividades lucrativas em outro. A descentralização geraria muitos conflitos, pois nem sempre seria possível determinar onde o imposto seria devido. Quanto aos IPI, considerando que alguns Estados-membros são excessivamente industrializados, e outros não tem indústria nenhuma, atribuí-los aos entes periféricos incrementaria demasiadamente essas desigualdades⁵⁷.

Último inciso do rol do artigo 153, o imposto sobre grandes fortunas, por sua vez, ainda não chegou a ser instituído pela União.

Importante destacar, por fim, que a competência residual, atinente aos impostos que podem ser criados sobre situações ainda não previstas, foi outorgada também à União, por força do artigo 154 da Constituição Federal de 1988.

Em relação aos Estados-membros e ao Distrito Federal, sua competência tributária está prevista no artigo 155 da Carta Magna, que lhe permite instituir impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação, sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e ainda sobre propriedade de veículos automotores.

Sobre o assunto, destaca Hugo Machado Segundo que “faz sentido atribuir aos Estados-membros a tributação da propriedade dos veículos automotores, eis que lhes cabe a fiscalização e o licenciamento de tais veículos”⁵⁸.

No tocante ao Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, o ITCMD, dá-se em virtude do processamento dos inventários no âmbito dos tribunais estaduais, o que facilita a arrecadação.

⁵⁵ MACHADO SEGUNDO, H. de B. *Contribuições...* op. cit. p. 73.

⁵⁶ SILVA, J. A. *Curso...* op. cit. p. 724.

⁵⁷ SEGUNDO, H. de B. M. *Contribuições...* op. cit. p. 74.

⁵⁸ *Ibidem*. p. 75

Por sua vez, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, ICMS, é a principal fonte de renda dos Estados-membros, sendo, também, o que mais lhes permite exercer sua verdadeira competência tributária e autonomia fiscal, razão pela qual será destinado o próximo tópico especificamente a este imposto e ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de âmbito municipal.

Enfim, abordam-se os impostos municipais, os quais também entram na competência tributária do Distrito Federal. O rol dos impostos competentes aos Municípios encontra-se no artigo 156 da Constituição Federal.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar⁵⁹.

Os dois primeiros, em razão da dificuldade de surgimento de conflitos territoriais entre os entes federados sobre os imóveis, justifica-se sua outorga aos Municípios, o que facilita a arrecadação e administração.

Já em relação ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, o ISS ou ISSQN, pode abranger qualquer serviço não compreendido pelo ICMS, desde que prevista a incidência em lei complementar.

Trata-se, também, do imposto que melhor configura a autonomia municipal para instituir e modificar sua atividade fiscal, sendo responsável por boa parte da receita dos Municípios, em especial naqueles de grande porte e onde circula maior riqueza, razão pela qual dividirá espaço com o ICMS em tópico específico neste capítulo que tratará dos respectivos perfis jurídicos.

2.2.2 A Repartição de Receitas na Constituição Federal de 1988

Em relação à repartição de receitas, José Afonso da Silva identifica três modalidades de participação dos entes federativos na arrecadação tributária do ente central, quais sejam: a) participação em impostos de decretação de uma entidade e percepção por outras; b) participação em impostos de receita partilhada segundo a capacidade da entidade beneficiada; e c) participação em fundos⁶⁰.

⁵⁹ BRASIL. *Constituição...* op. cit. art. 156.

⁶⁰ SILVA, J. A. *Curso...* op. cit. p. 730.

A primeira modalidade reflete norma consubstanciada nos artigos 157, inciso I e 158, inciso I da Carta Magna, que trata do imposto sobre rendas e proventos, poder tributante pertencente à União, porém caso em que o produto do que foi arrecadado pelos outros entes federativos em relação ao aludido imposto, a estes pertence.

Conforme leciona Roque Carrazza, fazendo referências aos dois artigos supracitados, “agora, incontendivelmente, o imposto de renda (da União), retido na fonte, sobre rendimentos pagos por autarquias e fundações estaduais, distritais ou municipais não deve ser remetido aos cofres federais, mas permanecer nos cofres da pessoa política que o pagou”⁶¹.

Sobre a segunda modalidade, José Afonso da Silva explica tratar-se de “[...] hipótese em que a Constituição reparte o montante do imposto em percentagens entre a entidade tributante e a entidade beneficiada, de sorte que esta receberá sua percentagem à vista de circunstâncias a ela vinculadas”⁶².

Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988 assim estipulou a repartição da receita tributária segundo essa modalidade:

a) Pertencem aos Municípios:

a.1) cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural (ITR), relativamente aos imóveis neles situados⁶³, podendo vir a arrecadar sua totalidade, caso opte pela fiscalização e cobrança do imposto, conforme autoriza o artigo 153, parágrafo quarto, inciso III;

a.2) cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) licenciados em seus territórios⁶⁴;

a.3) vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)⁶⁵;

a.4) vinte e cinco por cento dos recursos que os Estados receberem da União do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados (IPI)⁶⁶.

b) Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

⁶¹ CARRAZZA, R. A. *Curso...* op. cit. p. 741.

⁶² SILVA J. A. *Curso...* op. cit. p. 731.

⁶³ BRASIL. *Constituição...* op. cit. art. 158, II.

⁶⁴ Ibidem. art. 158, III.

⁶⁵ Ibidem. art. 158, IV.

⁶⁶ Ibidem. art. 159, § 3º.

b.1) dez por cento do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados (IPI), proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados⁶⁷;

b.2) vinte e nove por cento do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível⁶⁸.

b.3) vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício de sua competência residual, prevista no artigo 154, inciso I da Carta Magna⁶⁹.

Por fim, a terceira modalidade reflete a participação em fundos.

Regis Fernandes de Oliveira, utilizando-se de citação de Hely Lopes Meirelles, define fundo financeiro como “[...] toda reserva de receita para a aplicação determinada em lei”⁷⁰.

A Lei Federal número 4.320/64, que cuida das normas gerais de direito financeiro, em seu artigo 71, define fundo como “[...] o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação”⁷¹.

Adverte, ainda, Regis Oliveira que:

Quanto aos tipos, o vocábulo fundo tem dois significados em direito financeiro: a) vinculação de receitas para aplicação em determinada finalidade e; b) reserva de recursos para distribuição a pessoas jurídicas determinadas. O primeiro, que se pode rotular de fundo de distribuição, tem fundamento constitucional no inciso II do , § 9º do art. 165. Cabe à lei complementar dispor a respeito de sua instituição e de seu funcionamento. O segundo, denominado fundo de participação, tem caráter tributário e tem previsão constitucional nos arts. 157 a 162, sendo de se mencionar o Fundo de Participação dos Estados e o Fundo de Participação dos Municípios⁷².

Nesse sentido, a fim de garantir ainda mais a repartição das receitas tributárias, agora pela terceira modalidade, determinou o artigo 159, inciso I, da Constituição Federal de 1988 que a União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados quarenta e oito por cento na seguinte forma:

- a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;
- b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

⁶⁷ Ibidem. art. 159, II.

⁶⁸ Ibidem. art. 159, III.

⁶⁹ Ibidem. art. 157, II.

⁷⁰ MEIRELLES apud OLIVEIRA, R. F. de. *Curso...* op. cit. p. 311.

⁷¹ BRASIL. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Brasília: Congresso Nacional, 1964. art. 71. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm> Acesso em: 22 out. 2012.

⁷² OLIVEIRA, R. F. de. *Curso...* op. cit. p. 312.

- c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;
- d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano⁷³.

Assim, verifica-se que a participação em fundos fornece receitas significativas aos Estados e Municípios, visto que 48% da arrecadação obtida com os impostos mais rentáveis da União lhe são distribuídos.

Enfim, abordada toda a repartição de competências tributárias e a divisão de receitas no Estado Federal Brasileiro, a fim de entrar mais a fundo nos objetivos desse trabalho, discorrer-se-á sobre os dois impostos que mais permitem o exercício da real competência tributária, capazes de oferecer maiores subsídios à instauração de uma guerra fiscal entre os entes federativos, o ICMS e o ISS, conforme demonstrado nesse item, respectivamente de competências estadual e municipal.

2.3 O PERFIL JURÍDICO DOS PRINCIPAIS IMPOSTOS DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS

2.3.1 ICMS

O atual imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) teve seu surgimento em 1965, com o advento da Emenda Constitucional nº 18/65, a qual foi parte de uma reforma tributária realizada naquele período.

Ubaldo Balthazar destaca que, a partir dessa reforma, os impostos foram organizados na Constituição de 1967 por sua natureza econômica, em quatro grandes grupos: “Impostos sobre o Comércio Exterior, sobre o Patrimônio e a Renda, sobre a Produção e a Circulação, e os chamados impostos Especiais”⁷⁴.

A fim de substituir o antigo imposto sobre venda e consignações (IVC), surgiu o que à época ainda era chamado de Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), e estava sob a competência dos estados, podendo a municipalidade cobrar um adicional do imposto.

Com o advento do Código Tributário Nacional, em 1966, estabeleceu-se normas básicas para a estruturação do ICM, porém a competência para arrecadação desse tributo só ficou inteiramente nas mãos dos estados em dezembro de 1966, com a edição do Ato

⁷³ BRASIL. *Constituição...* op. cit. art. 159, I.

⁷⁴ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do Tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteaux, 2005. p. 139.

Complementar n° 31, mas destinando também 20% do produto do que foi arrecadado aos municípios, que deixaram de cobrar diretamente dos contribuintes aquele percentual suplementar.

Ricardo Pires Calciolari aponta que “nesse período, a uniformidade das alíquotas para todas as mercadorias foi mantida em relação às operações internas e, sobre as operações interestaduais, estas teriam alíquotas diferenciadas em função da procedência das mercadorias”⁷⁵.

Ademais, continua o aludido autor que àquela época, “o poder para fixar as alíquotas máximas nas operações internas, interestaduais e de exportação competia ao Senado Federal”⁷⁶.

Enfim, foi apenas com o advento da Constituição Federal de 1988 que o ICM passou a incidir também sobre alguns serviços, podendo vir a ser chamado de ICMS, como se conhece hoje.

Após esse breve esboço histórico, passa-se agora a identificar o perfil jurídico do ICMS no ordenamento jurídico brasileiro atual.

Já foi bastante abordado que o ICMS é imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal. Porém, o sujeito ativo é especialmente o Estado onde se verifica sua hipótese de incidência, assim, cuida-se de imposto de tributação na origem. Ademais, em caso de mercadoria importada, não compete a arrecadação ao Estado pelo qual ingressou a mercadoria, e sim àquele onde está situado o estabelecimento importador.

Consoante salienta Hugo de Brito Machado, “o ICMS é de função predominantemente fiscal. É fonte de receita bastante expressiva para os Estados e para o Distrito Federal”⁷⁷.

Importante destacar que pode ser utilizado igualmente com função extrafiscal, todavia é tal característica que fomenta a aludida guerra fiscal entre os Estados, conforme será exposto neste trabalho, ao passo que a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, parágrafo segundo, incisos IV e V, estabeleceu que o Senado Federal deva fixar as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação, podendo, também, estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas.

Ainda segundo Hugo de Brito Machado, o fato gerador do ICMS é aquele “[...] descrito na lei do Estado, ou do Distrito Federal, que o institui”⁷⁸.

⁷⁵ CALCIOLARI, R. P. *Aspectos...*, op. cit., p. 11.

⁷⁶ Idem.

⁷⁷ MACHADO, H. de B. *Curso...* op. cit. p. 382.

Todavia, preconiza o artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Carta Magna de 1988, que é de competência de lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário, inclusive sobre os fatos geradores dos tributos arrolados na Constituição.

Nesse sentido, mister destacar que, apesar de o fato gerador do ICMS ser regulamentado pela lei estadual, a mesma está vinculada ao que preceitua a lei complementar do artigo 146, III, “a”, da Carta Magna.

Foi a Lei Complementar nº 87, de 1996, que atendeu ao aludido dispositivo constitucional, definindo a área fática dentro da qual o legislador estadual tem o condão de definir o fato gerador do ICMS.

Dessa forma, de modo geral, pode-se definir que o fato gerador do ICMS, apesar de possíveis diferenças em cada lei estadual, tende a ser a operação que gera a circulação da mercadoria, ou a prestação de determinados serviços.

Ademais, Roque Carrazza, citando Geraldo Ataliba, dá destaque a certo ponto importante para evitar confusões sobre o fato gerador do ICMS:

A sua perfeita compreensão e a exegese dos textos normativos a ele referentes evidencia prontamente que toda a ênfase deve ser posta no termo “operação” mais do que no termo “circulação”. A incidência é sobre operações e não sobre o fenômeno da circulação.
O fato gerador do tributo é a operação que causa a circulação e não esta⁷⁹.

Veja-se que tanto a Constituição Federal, quanto a supramencionada Lei Complementar, abordam expressões como “operações relativas à circulação”, “mercadorias”, “prestações de serviços” e “bens destinados a consumo”. Utilizando-se dos conceitos apresentados por Hugo de Brito Machado, revela-se fundamental dispender algumas linhas para explicação do sentido jurídico dessas expressões em relação ao ICMS.

Segundo o autor, as operações relativas à circulação de mercadorias representam “[...] quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam circulação de mercadorias, vale dizer, que implicam mudança da propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor”⁸⁰.

Por certo, a principal dessas operações é a compra e venda. Entretanto, frise-se que tal compra e venda deve ensejar a verdadeira circulação da mercadoria, isto é, o simples negócio jurídico não caracteriza fato gerador do ICMS, apenas a efetiva circulação da mercadoria decorrente da operação de compra e venda gera o dever de recolhimento do

⁷⁸ Ibidem. p. 384.

⁷⁹ ATALIBA apud CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 43.

⁸⁰ MACHADO, H. de B. *Curso...*, op. cit., p. 387.

tributo. Assim, a expressão “operações relativas à circulação de mercadorias” necessita ser entendida como um todo, para a caracterização do fato gerador.

Em relação ao vocábulo “mercadoria”, colacionam-se os ensinamentos de Hugo de Brito Machado:

Mercadorias são *coisas móveis*. São *coisas* porque bens corpóreos, que valem por si e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. E coisas móveis porque em nosso sistema jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadorias⁸¹.

Roque Carrazza completa que este bem móvel corpóreo deve estar necessariamente submetido à mercancia, avultando ainda que “[...] toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria”⁸².

Com base nesses dois conceitos, já se pode clarear a hipótese de incidência do ICMS sobre a circulação de mercadorias, que corresponde a tributo sobre as operações – sem negócio jurídico específico, sendo o mais comum a compra e venda – que fomentam a movimentação dos bens móveis e corpóreos da produção até o consumo.

As prestações de serviços sujeitas ao ICMS, nos moldes do artigo 155, inciso II, da Carta Magna de 1988, são exclusivamente aqueles de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Hugo de Brito Machado aponta que a incidência do imposto se dá apenas sobre aqueles serviços de caráter oneroso, seja de transporte ou de comunicação, de modo que exclui-se o transporte de carga própria e a comunicação feita a ouvintes ou telespectadores das emissoras de rádio e televisão⁸³.

Por fim, no tocante aos “bens destinados a consumo”, estes não são mercadorias. Sobre o tema, ensina Hugo de Brito Machado:

Com a redação que lhe deu a Emenda Constitucional n. 33, de 11.12.2001, ficou estabelecido pelo artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”, da Constituição Federal que o ICMS incide também “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”⁸⁴.

⁸¹ Ibidem. p. 389.

⁸² CARRAZZA, R. A. *ICMS*... op. cit. p. 44.

⁸³ MACHADO, H. de B. *Curso*... op. cit. p. 391-392.

⁸⁴ Ibidem. p. 392.

Dessa forma, com o advento desta Emenda Constitucional, sobre qualquer importação de bens, ainda que não seja feita por comerciantes, ou seja, independentemente da caracterização de mercadoria, há incidência do ICMS.

Incumbe destacar que o Supremo Tribunal Federal, mesmo após a publicação da aludida Emenda à Constituição, não revogou o Enunciado nº 660 de sua Súmula, o qual preceitua que “não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”⁸⁵, mantendo o fato gerador apenas sobre a importação realizada por comerciante ou industrial.

Em relação às alíquotas do ICMS, a matéria está abarcada nos incisos IV a VIII do artigo 155, parágrafo segundo, da Constituição Federal de 1988. Tais dispositivos preceituam que:

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual⁸⁶.

Assim, vislumbra-se que cabe ao Senado Federal a possibilidade de editar resoluções reguladoras, a fim de limitar o poder de tributar. Todavia, as alíquotas continuam sendo estabelecidas pelo legislador ordinário estadual, a Constituição apenas “[...] deu à União, representada pelo Senado, a possibilidade de, para evitar eventuais abusos, estabelecer parâmetros mínimos e máximos que a legislação local deverá observar”⁸⁷.

Em relação à base de cálculo do ICMS, por necessariamente incidir sobre uma operação mercantil, resta notório que se trata do valor de que derivar a saída da mercadoria.

⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 660. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0660.htm> Acesso em: 25 out. 2012.

⁸⁶ BRASIL. *Constituição...* op. cit. art. 155, §2º, incs. IV-VIII.

⁸⁷ CARRAZZA, R. A. *ICMS...* op. cit. p. 93.

Porém, uma das características mais importantes desse tributo é a não cumulatividade, a qual está prevista na própria Carta Magna, que estipula ser o ICMS “[...] não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”⁸⁸.

Isso quer dizer que, em cada operação subsequente, é assegurado ao contribuinte o direito de abatimento do valor do ICMS cobrado, em virtude do que já fora recolhido anteriormente.

Roque Carrazza melhor traduz a aplicação desse princípio ao ICMS. Segundo o autor:

A locução “o ICMS deve obedecer ao princípio da não cumulatividade” encerra a ideia de que o montante de tributo devido, em cada operação ou prestação, deve ser deduzido nas posteriores, realizadas pelo mesmo ou por outros contribuintes. Melhor explicitando, o imposto devido em cada operação ou prestação transforma-se num “crédito fiscal”, a ser abatido do *quantum* de ICMS a recolher em virtude da celebração de novas operações ou prestações⁸⁹.

Relevante notar que a não cumulatividade do ICMS foi alvo de críticas, em especial de Hugo de Brito Machado, o qual afirma ter sido um grave defeito do sistema tributário brasileiro, pois torna complexa a administração do imposto, enseja o cometimento de fraudes, o que seria inviável para uma federação assimétrica e com enormes desigualdades econômicas entre seus entes⁹⁰.

Ainda sobre a não cumulatividade, Paulo de Barros Carvalho identificou que a mesma não é inerente ao próprio ICMS, advindo em momento posterior ao da incidência do tributo.

O referido autor, idealizador da teoria da regra-matriz de incidência tributária, concede-lhe a seguinte definição:

[...] uma norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o dever-ser modalizado⁹¹.

A observação de tal regra permite a estruturação dos impostos conforme seus imperativos, o que garantirá melhor compreensão das formas de concessão de incentivos fiscais em relação a esses tributos.

⁸⁸ BRASIL. *Constituição...* op. cit. art. 155, §2º, inc. I.

⁸⁹ CARRAZA, R. A. *ICMS...*, op. cit., p. 442.

⁹⁰ MACHADO, H. de B. *Curso...*, op. cit., p. 399.

⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 416.

No tocante ao antigo ICM, que conservou sua principal hipótese de incidência após a transição para o ICMS, restaria da seguinte maneira a estruturação:

“Hipótese: realizar operações relativas à circulação de mercadorias, dentro dos limites geográficos do Estado, reputando-se acontecido o evento no instante em que as mercadorias deixarem o estabelecimento”⁹².

Já em relação às consequências:

“Consequência: aquele que realizou a operação relativa à circulação de mercadorias deverá pagar 17% do valor da operação à Fazenda do Estado”⁹³.

Dessa forma, Paulo de Barros Carvalho aponta que a base de cálculo integra perfeitamente o critério material apresentado pelo legislador, de modo que o ICMS não se revela um imposto sobre valor agregado. Ou, como prefere o autor, “a prova evidente é que a base de cálculo media o valor global da operação e não a quantia que nela o sujeito passivo acrescia para obter seu lucro”⁹⁴, incidindo as normas reguladoras da não cumulatividade somente em momento posterior.

De fato, há grandes incongruências na aplicação prática do que almeja a Constituição Federal com a não cumulatividade do ICMS, em especial no tocante aos mencionados “créditos fiscais”, que são utilizados de forma fraudulenta para mascarar isenções fiscais, tema que será melhor abordado no capítulo seguinte, ingressando mais a fundo no tema da guerra fiscal.

2.3.2 ISS

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), como se conhece atualmente, também teve seu marco de surgimento com a reforma tributária ocorrida em 1965. Anteriormente, a incidência de tributos sobre serviços se dava apenas em relação a alguns negócios jurídicos que não eram abarcados pelo antigo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), como locação de bens móveis, hospedagem, pintura, consertos e jogos e diversões públicas.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 18/65, criou-se o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência municipal, o qual incidiria sobre quaisquer serviços, desde que não representassem fato gerador de algum tributo estadual ou federal. Isso

⁹² Ibidem. p. 422.

⁹³ Idem.

⁹⁴ Ibidem. p. 423.

porque, conforme já exposto, o ICMS abrange alguns serviços dentre suas hipóteses de incidência.

Tanto a EC nº 18/65, quanto o Código Tributário Nacional, incluíram o ISS no grupo dos impostos sobre a produção e a circulação, mesmo grupo do ICMS. Caberia, assim, à lei complementar estabelecer critérios que diferenciasssem as atividades abarcadas por um e por outro.

Na Constituição Federal de 1988, manteve-se a nomenclatura, a competência municipal do ISS e a necessidade de previsão em lei complementar do serviço a ser tributado. A única mudança foi a menção direta aos serviços envolvidos pelo ICMS como excludentes da capacidade tributária do ISS, isso porque deixou de existir imposto federal sobre serviços.

Em 31 de julho de 2003, sobreveio a Lei Complementar nº 116, que fixou uma nova lista de serviços abrangidos pelo ISS. Assim, conforme Sergio Pinto Martins, uma vez editada tal lei complementar, “[...] o Município poderá criar o respectivo imposto, por intermédio de lei ordinária, devendo respeitar a lista de serviços constante da lei complementar. O ISS será criado pelo Município, no uso de sua competência tributária”⁹⁵.

Além disso, em seu artigo 3º, a LC nº 116/03 estipulou que o serviço considera-se prestado, e o imposto devido, no local do estabelecimento prestador.

Segundo Hugo de Brito Machado, o ISS tem função predominantemente fiscal, sendo fonte de receita tributária dos Municípios. Afirma o autor que “embora não tenha alíquota uniforme, não se pode dizer que o ISS seja um imposto seletivo. Muito menos se pode dizer que o ISS tenha função extrafiscal relevante”⁹⁶. Todavia, deve-se entender que é possível a utilização do ISS com finalidades extrafiscais.

O fato gerador do ISS, conforme artigo 1º da LC nº 116/03, é a prestação de qualquer um dos serviços constantes de lista anexa da própria legislação, ainda que não constituam a atividade preponderante do prestador, independentemente também de se tratar de entidade empresária ou profissional autônomo.

Com efeito, adverte Hugo de Brito Machado que “[...] o fato gerador do ISS não é o contrato, mas a prestação do serviço. É o fato da prestação do serviço, como um fato de significado econômico. Assim, como o serviço é o mesmo, o imposto há de ser um só”⁹⁷.

A base de cálculo do ISS representa o preço do serviço prestado, a contraprestação relativa à aquisição daquele serviço.

⁹⁵ MARTINS, Sergio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 7. ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2006. p. 47.

⁹⁶ MACHADO, H. de B. *Curso...* op. cit. p. 423.

⁹⁷ *Ibidem*. p. 428.

Sérgio Pinto Martins alerta para não confundir preço do serviço com faturamento.

Segundo o autor:

No preço do serviço estão incluídos vários elementos, como o custo do serviço, o lucro, frete, impostos devidos, despesas operacionais etc. As entradas financeiras dizem respeito a valores que ingressam no caixa da empresa, podendo referir-se a receitas de aplicações financeiras, de alugueis etc. As receitas financeiras e de alugueis não se incluem no preço do serviço, por não se confundirem com este último, pois estão incluídas na receita não operacional da empresa. Outras receitas que não decorrentes da prestação de serviços não são tributadas pelo ISS⁹⁸.

Ainda sobre a base de cálculo do ISS, em relação a alguns serviços previstos na lista anexa da LC n° 116/03, especialmente quando houver o fornecimento de mercadorias, deve-se operar a dedução desses valores, uma vez que sua tributação decorre apenas do ICMS, incidindo o ISS somente sobre o valor do serviço.

Já no que se refere à alíquota do imposto, é de competência dos municípios, no âmbito de sua autonomia, fixar o valor operante.

Ressalta-se que a União, por meio de lei complementar, poderá fixar alíquotas máximas e mínimas para o ISS, conforme está previsto no artigo 156, parágrafo 3°, inciso I da Carta Magna de 1988.

A Lei Complementar n° 116/03, nos termos do artigo 8°, já fixou a alíquota máxima do ISS em 5%. Em relação à alíquota mínima, ainda não há legislação que a defina, de modo que prevalece o disposto no artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, estipulando a incidência mínima do imposto em 2%.

Por fim, o contribuinte do ISS é o próprio prestador do serviço, como manda o artigo 5° da LC n° 116/03. Entretanto, no caso desse imposto, é muito comum a existência da figura do responsável, prevista no artigo 6° da aludida lei, bem como no artigo 121, parágrafo único, inciso II do Código Tributário Nacional, que trata de terceiro sobre o qual recai a obrigação de pagar o tributo.

Essa atribuição pode ser feita expressamente pelos municípios, mediante lei, vinculando diretamente o responsável ao fato gerador da obrigação, o qual deverá reter o ISS diretamente na fonte. Normalmente o tomador do serviço vem a ser considerado o responsável tributário do ISS.

E por fim, conforme se fez com o ICMS, assim fica a estrutura do ISS em sua decomposição segundo a regra-matriz de incidência tributária:

“Hipótese: prestação a terceiros de utilidades, materiais ou imateriais, de conteúdo econômico e com caráter reiterado, sob regime de direito privado, realizada dentro dos limites

⁹⁸ MARTINS, S. P. *Manual...* op. cit. p. 79.

territoriais do Município, dando-se por acontecido o evento no momento da entrega do serviço [...]”⁹⁹.

E a consequência figura como “o prestador do serviço deverá recolher aos cofres da municipalidade X% do valor do serviço prestado”¹⁰⁰.

Dessa forma, identificado o perfil jurídico do ICMS e do ISS, principal imposto estadual e municipal, respectivamente, encerra-se o presente capítulo. Em seguida, ingressar-se-á no tema da concessão de incentivos fiscais, desde uma abordagem teórica sobre o assunto, até seus efeitos práticos, em especial o ponto central deste estudo, a guerra fiscal.

⁹⁹ CARVALHO, P. de B. *Curso...* op. cit. p. 423-424.

¹⁰⁰ Ibidem. p. 424.

3 A GUERRA FISCAL INSTAURADA POR MEIO DOS INCENTIVOS FISCAIS

Nas primeiras décadas do século XX, o mundo começou a viver uma realidade de maior preocupação com o bem-estar social. Este cenário ficou mais visível com a promulgação da Constituição da República de Weimar, em 1919, que inaugurou a figura do Estado como intervencionista direto no desenvolvimento social.

Com a quebra da Bolsa de Valores de Nova Iorque, em 1929, a ideia do Estado intervencionista se espalhou pelo mundo, e os governos começaram a ter um papel mais ativo não só na ordem social, mas também nas relações econômicas, principalmente tentando reerguer os países da crise internacional que os assolava, fomentando a economia nacional.

No Brasil não foi diferente, de modo que, a partir da Constituição de 1934, introduziram-se os ideais intervencionistas nos textos constitucionais, os quais refletiram na política econômica.

Nesse período, atendendo às lições do economista e pensador John Keynes, entendia-se que a concessão de incentivos fiscais seria a chave para o desenvolvimento econômico, o que tracejou toda a política fiscal brasileira.

Porém, afirma Rosíris Vogas que “entre as décadas de 1970 e 1980, o Brasil e o mundo sentiram o impacto deste modelo estatal intervencionista, quando se instaurou uma severa crise do Estado fiscal”¹.

Ademais, completa a aludida autora que:

Desse modo, com o advento da Constituição Federal em 1988, uma nova política fiscal colocou em prática princípios constitucionais, para preservação do patrimônio estatal e contenção dos déficits gerados pela concessão desregrada de incentivos fiscais, muitas vezes ineficazes ou justificados apenas por interesses particulares num contexto de corrupção².

Nesse sentido, deve-se mencionar que se trata apenas de uma nova orientação constitucional, que restringe os privilégios concedidos desmedidamente, mas não aqueles que visam reduzir as desigualdades regionais.

Assim, os incentivos fiscais não foram extirpados do ordenamento jurídico brasileiro, e ainda hoje essa possibilidade de concessão de benefícios fiscais está autorizada pela própria Constituição Federal de 1988, conforme se percebe da análise de dispositivos como o artigo 150, parágrafo sexto, ou o artigo 155, parágrafo segundo, inciso XII, alínea “g”.

¹ VOGAS, Rosíris Paula Cerizze. *Limites Constitucionais à Glosa de Créditos de ICMS em um Cenário de Guerra Fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. p. 50.

² Idem.

3.1 CONCEITO E FORMAS DE INCENTIVOS FISCAIS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

3.1.1 Extrafiscalidade

Inicialmente, para adentrar o estudo sobre os incentivos fiscais, revela-se necessário abordar o tema da fiscalidade e extrafiscalidade, que já foi tangenciado no capítulo anterior, quando tratado do regime jurídico do ICMS e do ISS.

Sabe-se que o Estado contemporâneo é essencialmente fiscal, ao passo que necessita da tributação para sua própria manutenção e realização de políticas públicas.

Com efeito, a fiscalidade reflete o objetivo primordial dos tributos, arrecadar dinheiro dos contribuintes, ou seja, servir de fonte de receita ao ente político, para que este possa ativar o funcionamento da prestação de serviços públicos.

Todavia, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho:

[...] vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de extrafiscalidade³.

Nas palavras de André Elali, a extrafiscalidade “[...] diz respeito à utilização de mecanismos com repercussão econômico-financeira para a indução dos agentes econômicos a comportamentos mais desejáveis em face do interesse público”⁴.

Assim, sendo a extrafiscalidade a utilização de mecanismos fiscais para a coerção dos sujeitos passivos a submeterem-se à vontade do ente político retentor da competência tributária, logicamente esta se pode figurar sob duas facetas: a primeira elevando-se a carga tributária, desestimulando determinadas práticas; e a segunda diminuindo-se os encargos fiscais incidentes, a ponto de estimular a realizações das atividades relacionadas.

E justamente nesta segunda hipótese que se entra no conceito de incentivos fiscais, pois é em virtude dos incentivos fiscais que a “[...] pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno [...]. Este objetivo é alcançado por intermédio da diminuição ou, até, da supressão da carga tributária”⁵.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 290.

⁴ ELALI apud VOGAS, R. P. C., *Limites...* op. cit. p. 52.

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 939.

Além disso, complementa Érico Hack que o caráter extrafiscal dos incentivos fiscais resta evidente porquanto concedidos normalmente na forma de imunidade, isenção ou outras modalidades, as quais não se coadunam com a fiscalidade da tributação. Salienta, ainda, que o incremento da atividade econômica de uma região pode aumentar a sua arrecadação, mas este não é o objetivo principal dos incentivos fiscais⁶.

3.1.2 Conceito de Incentivos Fiscais

Segundo Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves, os incentivos fiscais são mecanismos cujo fim é impulsionar ou atrair os particulares para a realização das atividades que o Estado define como prioritárias, “[...] tornando, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores da concretização das metas postas como desejáveis a do desenvolvimento econômico e social por meio da ação do comprometimento ao qual são condicionados”⁷.

Já nas lições de Eusébio González García:

Os benefícios fiscais são minorações incentivadoras baseadas em razões alheias ao fundamento do tributo, que produzem uma dispensa total ou parcial de obrigação tributária. O estabelecimento de benefícios fiscais responde à consecução de fins extrafiscais, de caráter econômico e social, com o propósito de incentivar a realização de determinados comportamentos considerados desejáveis pelo legislador⁸.

Um último conceito, agora de acordo com os ensinamentos do doutrinador português José Cassalta Nabais, indica que os benefícios fiscais são “medidas de caráter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”⁹.

Vislumbram-se, assim, nos excertos supratranscritos, alguns itens em comum: a diminuição da carga tributária parcial ou total; satisfação a fins extrafiscais; busca por atrair investidores; e objetivo de desenvolvimento econômico e redução das desigualdades regionais.

⁶ HACK, Érico. Incentivos fiscais ao desenvolvimento regional. *Revista da Esmesc – Escola Superior da Magistratura do Estado de Santa Catarina*. Florianópolis, v. 16. p. 25-35. dez. 2003. p. 30-31.

⁷ ATALIBA; GONÇALVES apud VOGAS, R. P. C. *Limites...* op. cit. p. 55-56.

⁸ GARCÍA apud AQUINO, Jorge Inácio de. Benefícios fiscais, guerra fiscal e a reforma tributária no Brasil. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo, v. 6. n. 32. p. 8-33. maio/jun. 2012. p. 11.

⁹ NABAIS apud MURARO, Leonardo Gonçalves. Benefícios Fiscais: Natureza, Características e sua Aplicação na Defesa do Meio Ambiente. *Revista de Estudos Tributários*. Porto Alegre, Síntese v. 8. n. 43. p. 29-39. maio 2005. p. 29.

No conceito apresentado por José Nabais, verificou-se elemento interessante, qual seja, a de que o interesse público tutelado seja superior ao interesse vinculado ao próprio tributo que se está renunciado pela concessão daquele incentivo, sob pena de maiores prejuízos ao ente político.

Sobre o assunto, Jorge Inácio de Aquino observa que:

Benefício Fiscal, portanto, é um desgravamento tributário, mas não se pode confundir desgravamento tributário com benefício fiscal. Nem todo desgravamento é um benefício. O conjunto dos desgravamentos ou minorações tributárias se subdivide em “desgravamentos estruturais” e “benefícios fiscais”. O legislador pode eleger (muitas vezes de maneira inadequada) qualquer figura minorativa (isenção, redução de base de cálculo, alíquota reduzida, etc.) para conceder um benefício tributário ou tê-lo como instrumento técnico de adequação do tributo a determinadas circunstâncias de conjuntura econômica não prevista pelo legislador original. É necessário que se faça uma análise da função de cada figura para determinar sua natureza jurídica de “desgravamento estrutural”, “benefício fiscal” ou mero privilégio que se constitui na figura contrária de benefício: um “malefício fiscal”. Os desgravamentos estruturais operam dentro do tributo para consecução prioritária de justiça fiscal concretizando o princípio de capacidade contributiva e seus corolários de igualdade, progressividade e do não confisco, tendo como efeito prático a cobrança de tributos apenas sobre aquela parte da riqueza ou operações que podem e devem contribuir para a manutenção dos gastos públicos, segundo cânones legais. [...] Os benefícios fiscais, ao contrário, são institutos redutores de carga tributária representativos de renúncia fiscal, que atendem prioritariamente a outros princípios constitucionais tão importantes quanto os que regem o sistema tributário¹⁰.

Dessa forma, para não descaracterizar o interesse público, em especial o desenvolvimento econômico e a redução das desigualdades regionais, os benefícios fiscais precisam sempre ser instaurados de forma a trazer melhorias à região, num montante superior ao que poderia ser feito tão somente aplicando a receita de que o ente político abriu mão.

Por todo o exposto, pode-se esboçar o conceito de incentivos fiscais como reduções ou exclusões totais da carga tributária, concedidas pelo ente político detentor de sua competência, visando a mudança comportamental dos sujeitos passivos, normalmente a fim de fomentar o desenvolvimento econômico e minimizar as desigualdades regionais em seu território.

Apenas a título de complementação dos conceitos trazidos, deve-se responder à seguinte questão que pode ser levantada: existem diferenças entre os termos “incentivos fiscais” e “benefícios fiscais”, tanto conceituais quanto em suas aplicações práticas?

Tanto na Constituição Federal de 1988, quanto na legislação infraconstitucional, encontra-se referência aos dois verbetes, seja isoladamente ou colocados na mesma frase, como modo de alusão a um termo genérico, onde qualquer das expressões poderia ser utilizada.

¹⁰ AQUINO, J. I. de. Benefícios..., op. cit., p. 11.

Mas, para Luiz Machado, identificam-se as seguintes diferenças entre benefícios fiscais e incentivos fiscais:

Um incentivo fiscal, assim, seria caracterizado por institutos jurídicos que, afastando a regra de tributação, somente se aperfeiçoam com o cumprimento de atitudes futuras e incertas, levadas a efeito pelo favorecido por tal norma, revelando um caráter dinâmico, vinculando a atividade econômica desenvolvida a uma clara finalidade, traduzida na condição legal de fruição do incentivo.

Por sua vez, um benefício fiscal tem quase todas as características de um incentivo, salvo pela ausência de uma condição de fruição, possuindo um caráter estático, favorecendo-se a atividade desenvolvida em si mesma¹¹.

Em contrapartida, o próprio autor concorda que “em ambos os casos, busca-se a concretização de valores, princípios e objetivos constitucionais [...]”, de modo que, para os fins deste trabalho, as duas expressões serão utilizadas no mesmo sentido, com base no último conceito apresentado.

Diferenciação relevante, por sua vez, deve ser feita entre incentivos fiscais e incentivos financeiros, pois, embora muitas vezes tratados erroneamente como expressões sinônimas, existe uma diferença jurídico-formal que traz verdadeiras implicações na ordem prática.

Ives Gandra da Silva Martins faz a seguinte distinção:

No incentivo fiscal, a ocorrência do estímulo é anterior ao pagamento do tributo, que deixa de ser feito. Se for isenção, nasce obrigação tributária, que não se concretiza em crédito tributário, por força do estímulo (art. 175 do CTN). Já no incentivo financeiro, nasce a obrigação tributária, nasce o crédito tributário, extingue-se o crédito tributário pelo pagamento e os recursos ingressam nos cofres estaduais, nos termos da legislação e do orçamento, podendo o Estado fazer o que bem entender – pois os recursos lhe pertencem –, inclusive financiar as empresas contribuintes de ICMS. Como se percebe, são dois tipos absolutamente distintos de estímulos, um, de natureza tributária – aquele de que cuidou a letra g do inciso XII do artigo 155 da CF – e, outro, de natureza financeira, subordinado às regras dos artigos 165 a 169 da lei maior¹².

Nesse sentido, percebe-se que os benefícios fiscais ocorrem antes do pagamento do tributo, na seara da obrigação tributária, a qual é reduzida parcial ou totalmente. Por outro lado, os incentivos financeiros são concedidos pelo ente político, de acordo com sua própria receita e a devida destinação conforme os critérios de conveniência.

Cita-se, como exemplos de incentivos financeiros: concessão de financiamentos para o desenvolvimento das empresas, estímulos na infraestrutura, doações de terrenos ou imóveis construídos e, até mesmo, simplificação dos procedimentos burocráticos de registro e continuação da entidade empresária.

¹¹ MACHADO, Luiz Henrique Travassos. Incentivos e benefícios fiscais: diferença no estado de direito desenvolvimentista. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, v.20. n.102. p. 55-122. jan./fev. 2012. p. 120.

¹² MARTINS apud VOGAS, R. P. C., *Limites...* op. cit. p. 58.

Já no campo dos incentivos fiscais, os quais serão seguidamente abordados um a um, encontram-se: a imunidade, a isenção, as reduções de base de cálculo e de alíquotas, a concessão de créditos presumidos, o diferimento e a remissão e anistia.

3.1.3 Formas de Concessão de Incentivos Fiscais

3.1.3.1 Imunidade

A primeira espécie de incentivo fiscal, a imunidade, é regra de caráter constitucional, de modo que novas imunidades só poderão ser acrescentadas por meio de Emenda Constitucional e desde que respeitadas as cláusulas pétreas da Carta Magna.

Assim, não há que se falar em concessão de imunidades pelos entes federativos, uma vez que estas obstem o exercício da competência tributária dos Estados e Municípios, tratando-se de regra de incompetência tributária.

As principais situações de imunidade previstas na Constituição Federal de 1988 estão elencadas nas alíneas do artigo 150, inciso VI, como a imunidade recíproca, sobre templos de qualquer culto, dos partidos políticos e sobre livros, jornais e periódicos.

3.1.3.2 Isenção

O incentivo fiscal consubstanciado pela forma de isenção é o que mais conflagra discussões doutrinárias sobre sua incidência no plano fático e jurídico, existindo diversas teses a respeito da natureza do instituto.

Conforme Paulo de Barros Carvalho, “clássica é a tese de que a isenção é um favor legal consubstanciado na dispensa do pagamento do tributo devido”¹³, desenvolvida por Rubens Gomes de Sousa, principal idealizador do Código Tributário Nacional.

Tese esta não corroborada por Alfredo Augusto Becker, o qual, segundo mencionado por Paulo de Barros Carvalho, criou a ideia de que “[...] o preceito isentante tem por fim justamente negar a existência da relação jurídica tributária. A regra de isenção incide para que a de tributação não possa incidir”¹⁴.

Todavia, as teorias supracitadas não prosperam porque a isenção não ingressa no plano fático. Ela não incide no fato gerador, a fim de impedir sua tributação, muito menos

¹³ CARVALHO, P. de B. *Curso...* op. cit. p. 562.

¹⁴ *Ibidem*. p. 563.

espera a incidência da norma tributária, para, em seguida, advir sobre esta e excluir o crédito tributário.

Consoante ensina Paulo de Barros Carvalho, a norma de isenção ataca a norma-matriz de incidência do tributo, despidendo-a parcialmente de um de seus critérios, impedindo que ela possa irradiar seus efeitos no plano fático. Explica o autor:

Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito da isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente¹⁵.

Assim, a isenção é forma de incentivo fiscal composto por técnica legislativa que inibe a operatividade da regra-matriz, de modo que “[...] mesmo acontecendo o evento tributário, no nível da concretude real, não pode o fato ser constituído e seus peculiares efeitos não se irradiam, justamente porque a relação obrigacional não se poderá instalar à míngua de objeto”¹⁶.

Tal instituto está previsto nos artigos 176 a 179 do Código Tributário Nacional, os quais preceituam o seguinte: I) deve decorrer de lei que especifique os requisitos exigidos para sua concessão, podendo ser revogada ou modificada a qualquer tempo também por atividade legislativa¹⁷, o que garante grande potencial de exercício pelos entes federativos de suas competências tributárias; II) Não é extensiva às taxas, contribuições de melhoria e tributos instituídos posteriormente a sua concessão¹⁸; e III) Está sujeito ao controle administrativo quando concedido em caráter geral¹⁹.

3.1.3.3 Redução de base de cálculo e de alíquota

Ao contrário da imunidade e das isenções, que são espécies exonerativas, essas outras modalidades de incentivos fiscais operam de forma a alterar o *quantum* devido.

Conforme Rosiris Vogas, “as reduções de base de cálculo e de alíquotas são decorrentes do modo de calcular o conteúdo pecuniário do dever tributário, determinando que

¹⁵ Ibidem. p. 568.

¹⁶ Ibidem. p. 573.

¹⁷ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília: Congresso Nacional, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em: 5 nov. 2012. Arts. 176 e 178.

¹⁸ Ibidem. Art. 177.

¹⁹ Ibidem. Art. 179.

o pagamento seja feito com a redução do *quantum* tributário, em relação à generalidade dos contribuintes”²⁰.

Cabe ressaltar que esses dois institutos, por vezes, podem ser inapropriadamente denominados de isenções parciais. Paulo de Barros Carvalho alerta para este equívoco:

Não se deve confundir a subtração do campo de abrangência do critério da hipótese ou da consequência com a mera redução da base de cálculo ou da alíquota que não as anule. A diminuição que se venha processar no critério quantitativo sem, com isso, fazer desaparecer completamente o objeto da obrigação tributária, não é isenção. Isso porque, de acordo com a fenomenologia da isenção, a situação prescrita pelo direito como isenta não está sujeita à incidência tributária, o que não ocorre com aquela outra, cuja base de cálculo ou alíquota foram apenas reduzidas, situação impropriamente denominada isenção parcial [...]”²¹.

De outro norte, a redução total da alíquota, também chamada de alíquota-zero, não deve ser encaixada nessa espécie de incentivo fiscal, pois representa uma isenção mascarada.

Consoante aponta Paulo de Barros Carvalho, a diminuição da alíquota a zero, por representar uma mutilação do critério quantitativo antecedente da regra-matriz do imposto, não se distingue em nada de uma isenção, visto que não há diferença prática em atacar a norma padrão em seu critério antecedente ou consequente, eis que o resultado será igualmente nulo²².

No mesmo sentido, conforme Hugo de Brito Machado, o instituto da “alíquota zero” não passa de “[...] uma forma encontrada pelas autoridades da Administração Tributária para fugir ao princípio da legalidade, segundo o qual a isenção somente por lei pode ser concedida”²³.

Dessa forma, o melhor entendimento seria que a diminuição deve ser necessariamente parcial, não se podendo admitir a redução total da alíquota por meio de decreto, conforme autoriza o artigo 153, parágrafo primeiro, da Carta Magna, sob pena de mascarar-se uma isenção e violar o previsto no artigo 150, parágrafo sexto, da Lei Maior.

3.1.3.4 Crédito presumido

A concessão de crédito presumido, igualmente conhecido por fictício ou outorgado, caracteriza instrumento indireto de exoneração do tributo. Ensina Rosíris Vogas

²⁰ VOGAS, R. P. C. *Limites...* op. cit. p. 69.

²¹ CARVALHO, P. de B. *Curso...* op. cit. p. 574-575.

²² *Ibidem*. p. 570.

²³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

que “geralmente é concedido em relação aos impostos não-cumulativos, sob forma de valor que se adiciona ao montante do tributo destacado ou cobrado nas operações anteriores”²⁴.

Continua, ainda, a referida autora que “é figura que atribui valor contábil equivalente a percentual de imposto devido, a título de concessão de crédito ao seu beneficiário”²⁵, não tendo, assim, correspondência com o tributo pago, visando apenas conferir algum incentivo fiscal.

3.1.3.5 Diferimento

Outra modalidade por vezes elencada como incentivo fiscal, o diferimento, consiste no “[...] deslocamento da exigência do tributo para momento posterior à ocorrência do originário fato gerador, com a imputação da responsabilidade de seu recolhimento por parte de terceiro”²⁶.

Alerta, ainda, Rosíris Vogas, que se trata de instituto muito peculiar, uma vez que não está previsto na Constituição Federal, nem na legislação infraconstitucional, vindo a ser mencionado apenas em regulamentos do ICMS de alguns estados, misturado às normas de substituição tributária²⁷.

Rigorosamente, não constitui benefício fiscal, por não servir de redutor da carga tributária, mas por caracterizar um alargamento do prazo para pagamento do imposto, numa espécie de moratória, merece destaque como modalidade de incentivo a ser concedido pelos entes políticos.

3.1.3.6 Remissão e Anistia

A remissão representa o perdão de dívidas fiscais, estando prevista no artigo 172 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário”²⁸, importando numa causa extintiva do crédito tributário, nos moldes do artigo 156, inciso IV do mesmo Código.

²⁴ VOGAS, R. P. C. *Limites...* op. cit. p. 74.

²⁵ Idem.

²⁶ MELO; LIPPO apud VOGAS, R. P. C. *Limites...* op. cit. p. 79.

²⁷ VOGAS, R. P. C. *Ibidem*. p. 78.

²⁸ BRASIL. Lei nº 5.172... op. cit. art. 172.

Já a anistia é causa de extinção, também pela dispensa do pagamento, das penalidades pecuniárias, que, segundo o artigo 113 do Código Tributário Nacional, integra a obrigação principal.

Assim, vislumbra-se serem relevantes mecanismos de concessão de incentivos.

3.2 LIMITES À CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS

No item anterior, esboçou-se o conceito aplicável aos incentivos fiscais, bem como se identificou as formas mais comuns de sua concessão no ordenamento pátrio. Neste sentido, viu-se que benefícios fiscais outorgados ao bel-prazer do ente político, sem a devida análise e comparação entre a receita abdicada e o real desenvolvimento socioeconômico originado, podem configurar verdadeiros “malefícios fiscais”, não compensando a medida adotada.

Tais desgravamentos podem ter origem tanto por uma falha no estudo prévio da concessão do incentivo fiscal, quanto por motivos de mau uso do poder político, devido à corrupção e troca de favores entre governantes e particulares.

Por esta razão, deve-se impor normas que limitem o poder de concessão de incentivos fiscais, de modo a garantir o bom emprego das medidas extrafiscais. Sobre o assunto, adverte Paulo de Barros Carvalho:

Consistindo a extrafiscalidade no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos²⁹.

Assim, encontram-se, no ordenamento jurídico brasileiro, limitações de ordem constitucional, legal e jurisprudencial, as quais passam a ser expostas a seguir.

3.2.1 Limitações Constitucionais

As normas de limitação ao poder de conceder incentivos fiscais presentes na Constituição Federal de 1988 decorrem, basicamente, de dois princípios constitucionais: o

²⁹ CARVALHO, P. de B. *Curso...*, op. cit., p. 291.

princípio da legalidade tributária, consubstanciado no artigo 150, inciso I, da Lei Maior, e o princípio da isonomia tributária, este previsto no inciso II do mesmo dispositivo.

Em relação ao primeiro, verifica-se sua existência no plano dos benefícios fiscais, consoante o disposto no artigo 150, § 6º, da Carta Magna, o qual preceitua:

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.³⁰.

Dessa forma, vislumbra-se que apenas por lei específica se poderá conceder incentivos fiscais, o que caracteriza maior garantia de transparência e segurança jurídica.

Conforme ensina Kiyoshi Harada, “lei específica significa que a ementa da lei deve indicar, em destaque, o incentivo fiscal ou tributário objeto de concessão. Da mesma forma, a revogação do incentivo, quando cabível, deve ser feita por lei específica”³¹.

Exceção à regra de exigência de lei é a redução de alíquota de alguns impostos, autorizada pelo artigo 153, § 1º, da Carta Magna, podendo ser feita mediante decreto do Poder Executivo.

Ademais, também consta como exceção, expressa no próprio artigo 150, § 6º, a concessão de incentivos fiscais em relação ao ICMS. Conforme dicção do dispositivo, a outorga de benefícios em relação a este tributo também deve observar o disposto no artigo 155, § 2º, XII, g, ou seja, será competência de lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”³². Tal assunto será melhor explicado adiante.

Já no tocante ao princípio da isonomia, este pode assumir roupagens diversas. Deve ser aplicado visando tanto a instituição, cobrança ou desoneração dos tributos de maneira uniforme, para aqueles que se encontram em idêntica relação jurídica, como de modo desigual, em relação aos que vivem circunstâncias desiguais, esta segunda forma, claro, sempre buscando o desenvolvimento dos menos favorecidos, jamais a punição dos outros.

Com efeito, reflete bem o princípio da isonomia a atribuição da competência para fixação de alíquotas em relação ao ICMS a resoluções do Senado Federal. Tal previsão se encontra no artigo 155, § 2º, incisos IV e V, segundo os quais, resolução do Senado Federal

³⁰ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Congresso Nacional, 1988. Art. 150, § 6º. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm > Acesso em: 7 nov. 2012.

³¹ HARADA, Kiyoshi. Incentivos fiscais: limitações constitucionais e legais. *ADV Advocacia Dinâmica: Seleções Jurídicas*, Rio de Janeiro, n. 11, p. 12-18, nov. 2011. p. 13.

³² BRASIL. *Constituição*... op. cit. art. 155, § 2º, XII, g.

estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais e de exportação, além de facultar a fixação alíquotas internas máximas e mínimas.

Segundo ensinamentos de Rosíris Vogas, essa imputação visa “[...] manter a unidade e a ordem nacionais, evitando-se a adoção de políticas fiscais múltiplas e contraditórias, que acabam por prejudicar a harmonia da economia”³³. Trata-se de igualdade aos que se encontram em condições idênticas.

Em contrapartida, além de unificar as alíquotas para operações interestaduais, o presente mecanismo pode servir de fomento aos estados menos desenvolvidos da federação. Isso porque, conforme a Resolução nº 22/89, a alíquota é de 12% para as operações interestaduais, mas de 7% para aquelas realizadas na região Sul e Sudeste, destinadas às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Espírito Santo.

Nas palavras de Ricardo Pires Calciolari, “com tal mecanismo, os Estados destinatários recebem a mercadoria com menor tributação e, consequentemente, com menor crédito a ser abatido nas operações posteriores que se realizarão no seu interior”³⁴, o que aumenta a arrecadação dos estados de destino, reduzindo as desigualdades regionais. Representa o outro lado da moeda do princípio da isonomia.

3.2.2 Limitações Legais

3.2.2.1 A Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei Complementar nº 101, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), visa, entre outras medidas, aperfeiçoar a arrecadação tributária e estabelecer condições às concessões de incentivos fiscais.

Em que pese tenha sido editada pela União, mediante competência legislativa outorgada pela Carta Magna, ressalta-se que suas normas “[...] não se circunscrevem, isoladamente, à esfera de uma ou de outra pessoa jurídica de direito público interno; ao contrário, sendo lei nacional, suas determinações dirigem-se a todos os entes da Federação”³⁵.

Assim, preceitua a referida norma, em seu artigo 14, que:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos

³³ VOGAS, R. P. C. *Limites...* op. cit. p. 94.

³⁴ CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil. *Caderno de Finanças Públicas*. Brasília, n. 7, p. 5-29, dez. 2006. p. 20.

³⁵ VOGAS, R. P. C. *Limites...* op. cit. p. 104.

dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição³⁶.

Ademais, nos moldes do § 1º deste artigo, tal restrição abrange as seguintes espécies de benefícios tributários: anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo.

A finalidade do dispositivo supracitado consiste em esclarecer que a renúncia tributária em razão de incentivos fiscais é um instrumento de planejamento das finanças públicas, devendo ser usado em benefício geral, não apenas seu destinatário.

Kiyoshi Harada aponta que “as regras previstas nos incisos I e II, do art. 14 sob exame dificultam a concessão de incentivos tributários por ‘encomendas’ dos interessados”³⁷.

Assim, não há vedações à outorga de benefício fiscal pelos entes federativos, “a Lei de Responsabilidade Fiscal apenas disciplina a sua concessão, estabelecendo requisitos para que eventual renúncia de receita não comprometa o alcance das metas orçamentárias”³⁸.

3.2.2.2 A Lei Complementar nº 24/1975 e a Atuação do CONFAZ nas Limitações à Concessão de Incentivos Fiscais Relativos ao ICMS

Conforme dito no item sobre as limitações constitucionais, a outorga de incentivos em relação ao ICMS deveria observar, além do artigo 150, § 6º, o disposto no artigo 155, § 2º, XII, g, da CF/88, segundo o qual seria de competência de lei complementar regular a forma como se concederiam ou revogariam os benefícios fiscais, mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal.

Tércio Ferraz Júnior, citado por Rosíris Vogas, aponta que as razões motivadoras do legislador constitucional a estabelecer a necessidade de deliberação para concessão de benefícios fiscais em relação ao ICMS, decorrem propriamente da natureza da circulação de mercadorias, a qual pode repercutir na economia das demais unidades da Federação. Assim,

³⁶ BRASIL. *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Congresso Nacional: Brasília, 2000. Art. 14, I-II. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso em: 8 nov. 2012.

³⁷ HARADA, K. *Incentivos...* op. cit. p. 14.

³⁸ VOGAS, R. P. C. *Limites...* op. cit. p. 108.

“há um risco permanente de que, na disciplina de benefícios fiscais, uma unidade possa prejudicar outra unidade federativa”³⁹.

Em razão da inexistência de regulamentação do assunto por parte do Congresso Nacional, restou aos entes políticos, com base no § 4º e § 8º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, aplicarem aos casos de concessão de incentivos fiscais em matéria de ICMS, a Lei Complementar nº 24, de 1975.

Essa LC, em seu artigo 1º, estabelecia que os incentivos fiscais em relação ao ICM, entre eles a isenção, redução de base de cálculo, devolução do tributo, créditos presumidos e quaisquer outros benefícios fiscais ou financeiros que importassem renúncia de receita, deveriam ser concedidos somente mediante convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Adverte Roque Carrazza que lei complementar não estabelece “[...] o conteúdo dos convênios, mas, apenas, os mecanismos jurídicos que nortearão sua celebração. Tal lei complementar deverá, pois, limitar-se a dar operatividade técnica ao sistema de celebração dos convênio”⁴⁰.

Estes convênios, que apontam a LC nº 24/75 e a Carta Magna, são celebrados no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, onde se reúnem um representante da União, mais um de cada Estado da Federação e o Distrito Federal, os quais são indicados pelo Chefe do Executivo, sendo normalmente designado o Secretário da Fazenda.

José Eduardo Soares de Melo, citado por Rosiris Vogas, resume as características do processo de edição dos convênios:

Os convênios de ICMS têm natureza impositiva (adoção obrigatória por todas as unidades federativas), ou atutorizativa (utilização facultativa), observando a sistemática seguinte:

- a) celebração pelos Estados (e DF), por intermédio de seus Secretários de Fazenda ou de Finanças;
- b) publicação no Diário Oficial da União (DOU) até dez dias após sua celebração;
- c) ratificação estadual, no prazo de quinze dias da publicação no DOU, com sua publicação nos Diários Oficiais dos Estados (e no DF);
- d) ratificação nacional, no prazo de até vinte e cinco dias após a publicação no DOU pelos Estados (e DF), mediante ato do Presidente da Comissão Técnica Permanente do ICMS (Cotepe/ICMS), ratificando ou rejeitando o convênio;
- e) no trigésimo dia após a ratificação nacional, o convênio passa a vigorar⁴¹.

Alerta Roque Carrazza, porém, que os convênios não são leis, de modo que suas deliberações, por si só, não possuem força normativa. “Esta resulta do decreto legislativo que

³⁹ FERRAZ JÚNIOR apud VOGAS, R. P. C. Ibidem. p. 102.

⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 564.

⁴¹ MELO apud VOGAS, R. P. C. *Limites...* op. cit. p. 100-101.

vier a ratificá-los, em cada Unidade Federativa. Os convênios apenas integram o processo legislativo necessário à concessão destas desonerações tributárias”⁴².

Em conclusão, o convênio não concede a isenção de ICMS, ele apenas autoriza o Poder Legislativo de cada Estado e do Distrito Federal a fazê-lo.

Os casos em que os Estados poderão agir unilateralmente estão previstos no artigo 10 da LC nº 24/75, e correspondem apenas a: “[...] anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto [...]”⁴³.

No mais, a referida lei complementar, em seu artigo 2º, § 2º, preceitua que “a concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados”⁴⁴ e, em seguida, o artigo 4º, § 2º, estabelece que “considerar-se-á rejeitado o convênio que não for expressa ou tacitamente ratificado pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação”⁴⁵.

Nesse sentido, verifica-se que está estabelecida a regra da unanimidade no que concerne aos convênios autorizadores de concessão de incentivos fiscais em relação ao ICMS.

Tal disposição configura grande limitação ao poder de concessão de incentivos fiscais, desautorizando os entes políticos a outorgarem-nos sem moderação, revelando-se grande medida capaz de combater a guerra fiscal entre os Estados da Federação.

Há quem discorde dessa regra da unanimidade, conforme Gilberto Bercovici, “a unanimidade em um fórum dito ‘federativo’ só é plausível em um regime político em que a União pudesse impor seus interesses, compelindo os Estados a aceitá-los, como era o regime militar”⁴⁶.

Todavia, não há como negar que a exigência de unanimidade na celebração dos convênios, ao menos formalmente, é suficiente para impedir a concessão desmedida de incentivos fiscais. O problema, como será melhor visto adiante, é que os Estados tem concedidos benefícios fiscais de ICMS totalmente à revelia do CONFAZ, ensejando a instauração de guerra fiscal entre os entes da Federação.

3.2.3 Limitações Jurisprudenciais

⁴² CARRAZZA, R. A. *ICMS...* op. cit. p. 559.

⁴³ BRASIL. *Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975*. Congresso Nacional: Brasília, 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 8 nov. 2012. Art. 10.

⁴⁴ Ibidem. Art. 2º, § 2º.

⁴⁵ Ibidem. Art. 4º, § 2º.

⁴⁶ BERCOVICI apud CALCIOLARI, R. P. *Aspectos...*, op. cit., p. 22.

O Supremo Tribunal Federal também tem desenvolvido papel importante na definição dos limites que devem ser observados na concessão de benefícios fiscais pelos entes políticos.

Conforme Leonardo Menescal, o STF somente “[...] defende a concessão de incentivos fiscais nas hipóteses constitucionalmente previstas, as quais possuem caráter verdadeiramente nacional, em consonância com o princípio federativo”⁴⁷.

Nesse sentido, nos moldes da Lei Complementar nº 24/75, a Suprema Corte tem determinado que a outorga de incentivos fiscais em relação ao ICMS deve respeitar a deliberação e ratificação unânime dos demais Estados no CONFAZ, declarando inconstitucional a sua concessão unilateral, por violação aos artigos 150, § 6º, e 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal de 1988.

Tal entendimento resta evidente no seguinte julgado:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI N. 8.366, DE 7 DE JULHO DE 2006, DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. LEI QUE INSTITUI INCENTIVO FISCAL PARA AS EMPRESAS QUE CONTRATAREM APENADOS E EGRESSOS. MATÉRIA DE ÍNDOLE TRIBUTÁRIA E NÃO ORÇAMENTÁRIA. A CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS, SEM A PRÉVIA CELEBRAÇÃO DE CONVÊNIO INTERGOVERNAMENTAL, AFRONTA AO DISPOSTO NO ARTIGO 155, § 2º, XII, G, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL [...]. 2. O texto normativo capixaba efetivamente viola o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, Constituição do Brasil, ao conceder isenções fiscais às empresas que contratarem apenados e egressos no Estado do Espírito Santo. A lei atacada admite a concessão de incentivos mediante desconto percentual na alíquota do ICMS, que será proporcional ao número de empregados admitidos. 3. Pacífico o entendimento desta Corte no sentido de que a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC 24/75, afronta ao disposto no artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal. Precedentes. 4. Ação direta julgada procedente para declarar inconstitucional a Lei n. 8.366, de 7 de julho de 2006, do Estado do Espírito Santo⁴⁸ (não grifado no original).

Outras decisões, em relação a diferentes Estados da Federação, confirmam esse entendimento pacífico, como a ADI nº 1276/SP, ADI nº 1557/DF, ADI nº 2439/MS, ADI nº 1567/AC, e ADI nº 2458/AL.

Portanto, percebe-se que o STF corrobora a LC nº 24/75, garantindo a segurança jurídica e proteção do artigo 150, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Carta Magna, declarando a inconstitucionalidade de todas as normas concessoras de incentivos fiscais sem a aprovação do CONFAZ levadas a juízo.

⁴⁷ MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Guerra Fiscal, Desigualdades Regionais e Federalismo Fiscal no Brasil. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 327-344. p. 341.

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3809/ES*. Requerente: Governador do Estado do Espírito Santo. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, 14 de junho de 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 8 nov. 2012.

Outra questão jurisprudencial da Suprema Corte, diz respeito à concessão de benefícios fiscais em tal monta que interfira no percentual do produto da arrecadação que deve ser repassado a outros entes federativos, de acordo com o sistema de repartição de receitas.

Conforme já foi abordado neste trabalho, pertence aos Municípios 25% do produto da arrecadação do ICMS, nos moldes do artigo 158, inciso IV, da CF/88, sendo proibida a retenção ou restrição à entrega dos recursos.

Tendo isso em vista, em 2001 o Município de Timbó ajuizou ação declaratória contra o Estado de Santa Catarina, impugnando dispositivo do Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense, que concedia incentivo fiscal por meio da postergação do recolhimento do ICMS por cinco anos, a fim de obter o reconhecimento do direito de receber o repasse das diferenças dos valores do ICMS que estariam sendo indevidamente apropriadas.

A ação foi julgada procedente no Tribunal de Justiça de origem, de modo que a questão foi levada ao STF, por meio do Recurso Extraordinário nº 572.762/SC. A Suprema Corte manteve o acórdão recorrido, conforme decisão assim emendada:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. ICMS. REPARTIÇÃO DE RENDAS TRIBUTÁRIAS. PRODEC. PROGRAMA DE INCENTIVO FISCAL DE SANTA CATARINA. RETENÇÃO, PELO ESTADO, DE PARTE DA PARCELA PERTENCENTE AOS MUNICÍPIOS. INCONSTITUCIONALIDADE. RE DESPROVIDO. I - A parcela do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 158, IV, da Carta Magna pertence de pleno direito aos Municípios. II - O repasse da quota constitucionalmente devida aos Municípios não pode sujeitar-se à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual. III - Limitação que configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias. IV - Recurso extraordinário desprovido⁴⁹.

Destarte, o STF decidiu pela autonomia dos entes federativos, emitindo precedente no sentido de que os Estados não podem conceder incentivos fiscais sobre o montante da receita que deve ser transferida aos Municípios.

Conforme salientam Fernando Scaff e Alexandre da Silveira, a partir desta decisão do STF, efetuou-se um “recorte epistemológico” no conceito de competência tributária, “[...] pois até então sua compreensão alcançava todos os aspectos referentes ao tributo (aspectos quantitativos, temporal, material e pessoal) e agora só compreende a parcela referente à sua própria receita, e não à receita transferida”⁵⁰.

⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 572.762/SC*. Recorrente: Estado de Santa Catarina. Recorrido: Município de Timbó. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 18 de junho de 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 8 nov. 2012.

⁵⁰ SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Competência Tributária, Transferências Obrigatórias e Incentivos Fiscais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos

Em todo caso, configura-se mais uma limitação à concessão de incentivos fiscais criada na seara jurisprudencial.

3.3 A INSTAURAÇÃO DA GUERRA FISCAL POR MEIO DOS INCENTIVOS FISCAIS

Conforme se buscou expor até aqui neste trabalho, a Constituição Federal de 1988 outorgou competências tributárias aos entes da Federação, autorizando-os a não só criar determinados tributos, como também modificá-los, seja por meio de isenções, redução ou elevação das alíquotas, ou concedendo outros benefícios fiscais. Em contrapartida, também estipulou algumas limitações a esse poder de tributar, inclusive ao poder de conceder incentivos fiscais, além de determinar que legislação infraconstitucional também o fizesse.

Todavia, nem sempre as normas limitativas da outorga de incentivos fiscais são respeitadas pelos entes subnacionais, em violação aos preceitos legais, constitucionais e até mesmo ao princípio federativo.

Essas práticas em desacordo com o ordenamento jurídico acabam por gerar a chamada guerra fiscal, uma vez que provocam aos membros da Federação uma situação de disputa por investimentos privados, que sempre acarretarão em prejuízos aos próprios entes envolvidos e a todo o Estado-federal.

Neste tópico, buscar-se-á conceituar guerra fiscal e identificar os motivos que a instauram, tanto no plano estadual quanto municipal.

3.3.1 Caracterização do Fenômeno da Guerra Fiscal no Brasil

Ao abordar o assunto da guerra fiscal, faz-se relevante iniciar pela sua conceituação na doutrina.

Segundo Ricardo Pires Calciolari, “a chamada guerra fiscal é conceituada como a exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados”⁵¹.

Sérgio Prado e Carlos Eduardo Cavalcanti, citados por Guilherme Bueno de Camargo, definem a guerra fiscal em um contexto federativo como:

Um caso de uma classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas de governos subnacionais adquirem conotações negativas e geram efeitos

Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 285-302. p. 296.

⁵¹ CALCIOLARI, R. P. Aspectos..., op. cit., p. 5.

econômicos perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjunturalmente inoperante do quadro político institucional que regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre interesses locais para evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos. No caso em questão, essas iniciativas são o uso de benefícios fiscais com a finalidade de induzir a alocação de investimentos nos territórios locais⁵².

E o referido autor, conclui pela definição de guerra fiscal como a “[...] generalização de uma competição entre entes subnacionais pela alocação de investimentos privados por meio da concessão de benefícios e renúncia fiscal, conflito este que se dá em decorrência de estratégias não cooperativas dos entes da Federação [...]”⁵³.

Nesse sentido, podem-se identificar duas principais características que instauram uma guerra fiscal, a concessão desmoderada de incentivos fiscais e financeiros, em desrespeito às limitações impostas pelo ordenamento jurídico e pela jurisprudência pátria, além da ambição por atrair incentivos privados ao território do ente outorgante dos aludidos benefícios.

Porém, essas duas hipóteses não possuem um fim em si mesmo, tanto a concessão indiscriminada de benefícios fiscais, quanto a necessidade de atração de investimentos privados possuem subdivisões, motivos jurídicos, políticos e econômicos que demonstram as razões de seus acontecimentos na Federação brasileira.

Primeiramente, em que pese a Constituição Federal ter organizado o país sob um sistema federativo cooperativo, conforme Guilherme de Camargo, o modelo estatuído na Carta Magna favorece estratégias não cooperativistas, seja da forma pela qual repartiu as competências tributárias, ou ante a total “[...] ausência de coordenação e composição dos interesses conflituosos pelo governo central”⁵⁴.

Ademais, sobre essa inércia do governo central, ressaltam Carlos Cavalcanti e Sérgio Prado que:

[...] a Federação é, nesse sentido, intrinsecamente conflituosa, composta por agentes em grande, e bem grande medida, competitivos entre si, o que exige a presença de um agente regulador das relações federativas – o governo central em conjunção com o Congresso. Este deve ser, no mínimo, o patrocinador de tudo, um corpo jurídico que regula esses conflitos, de forma a, se possível, impedir que iniciativas individuais de GSN (grupos subnacionais) gerem prejuízo para o conjunto da sociedade e, quando inevitáveis, minimizar/igualizar os seus efeitos perversos sobre os demais agentes⁵⁵.

⁵² CAVALCANTI; PRADO apud CAMARGO, Guilherme Bueno de. A Guerra Fiscal e Seus Efeitos: Autonomia x Centralização. In: CONTI, José Maurício (org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004. p. 192-222. p. 203.

⁵³ CAMARGO, G. B. de. Ibidem. p. 203-204.

⁵⁴ Ibidem. p. 200.

⁵⁵ CAVALCANTI; PRADO apud CALCIOLARI, R. P. Aspectos... op. cit. p. 8.

Sob o outro aspecto, da necessidade de atrair investimentos privados para a região do ente político outorgante de benefícios fiscais, relaciona-se, sobremaneira, à retração da oferta de emprego que assolou a América Latina a partir da década de 90, em decorrência da incorporação de novas tecnologias e da globalização da economia.

Conforme Guilherme de Camargo, essa relação de maior desemprego e instauração da guerra fiscal surge da necessidade dos “[...] governantes locais implementarem medidas para atenuar a crise em seus Estados e Municípios, uma vez que a pressão política para tal é muito forte, haja vista a utilização maciça nas recentes campanhas políticas do mote da ‘geração de empregos’”⁵⁶.

Aliado a isso, possui forte participação o marketing político, visto que “[...] a implantação de um empreendimento produtivo em uma determinada localidade é um acontecimento que indubitavelmente rende muitos dividendos políticos ao governante que ‘ganhou a batalha’”⁵⁷.

Normalmente, são casos que envolvem grandes empresas, de notória fama nacional, de modo que o caso possa repercutir na mídia e entre a população, auferindo maior reputação ao governante que fomentou sua instalação na região.

Além disso, também tem servido de incentivo à guerra fiscal, sua defesa com base na necessidade de desconcentração industrial, sob a ideia de que a redução das desigualdades regionais não pode ser caracterizada como guerra fiscal.

Nessa linha, Hugo de Brito Machado assim tem discursado:

A concessão de isenção de ICMS para atrair investimentos novos tem sido denominada guerra fiscal. Cuida-se de denominação pejorativa, com a qual os Estados desenvolvidos combatem o uso de incentivos fiscais pelos Estados pobres. E estes, talvez impressionados pela expressão pejorativa, admitem as restrições à sua autonomia política.

Do ponto de vista estritamente jurídico, é importante distinguir o incentivo concedido por um Estado rico daquele concedido por um Estado pobre. O primeiro é flagrantemente contrário à Constituição Federal, o segundo realiza princípio fundamental por esta consagrado.

[...]

Diante de tão evidente e eloquente consagração, pela Lei Maior, do propósito de reduzir as desigualdades sócio-econômicas regionais, tem-se de concluir que a concessão de incentivos fiscais por Estados ricos, porque tende a agravar as desigualdades sócio-econômicas regionais, é inconstitucional, enquanto os incentivos fiscais concedidos por Estados pobres, porque tendem a reduzir aquelas desigualdades, realizam o princípio constitucional⁵⁸.

Entretanto, segundo Guilherme de Camargo, a atenuação das desigualdades regionais deve ser atribuição do governo central, uma vez que se trata de interesse nacional,

⁵⁶ CAMARGO, G. B. de. *A Guerra...* op. cit. p. 201.

⁵⁷ *Ibidem*. p. 202.

⁵⁸ MACHADO, H. de B. *Curso...* op. cit. p. 383.

inclusive expresso na própria Carta Magna, de modo que, justamente ao se deixar a cada ente federativo a imputação de combater as disparidades, cria-se um cenário de guerra fiscal. Com efeito, “claro que cada ente da Federação tem o direito de escolher seu caminho e de implementar medidas para o seu desenvolvimento. Entretanto, sendo o Brasil uma Federação, não se pode permitir que iniciativas isoladas, ainda que redundem em ganhos individuais, tragam prejuízos para toda a nação”⁵⁹.

Assim, não obstante válido e relevante o argumento da desconcentração industrial e redução das disparidades regionais, se não conciliados os interesses nacionais com a vontade dos entes federativos, trata-se sim de fomentação à guerra fiscal.

Em contrapartida, deve-se dizer que não só os entes políticos contribuem para a instauração de um cenário de guerra fiscal, tal situação é também alimentada pela eterna busca dos particulares em reduzir seus custos produtivos e aumentar a competitividade, visto que, em decorrência da alta carga tributária vivenciada no Brasil, os custos tributários são sempre considerados.

Todavia, conforme ensina Ricardo Pires Calciolari, “apesar de ser ponto importante na alocação de investimentos privados, a carga tributária não é elemento determinante, visto que outros fatores também exercem influência considerável na tomada de decisões deste viés”⁶⁰.

Complementa o aludido autor:

Tais incentivos não podem ser considerados necessários para a alocação do investimento privado, não são determinantes básicos para essas decisões. Esses incentivos fiscais influenciam na localização dos empreendimentos e não no investimento em si, visto que, nessa análise, um horizonte mais amplo e estável deve ser considerado. Assim, essas estratégias políticas somente surtiram efeitos na localização do empreendimento, mas não implicarão ampliação do investimento agregado. É dizer, as políticas de guerra fiscal não são determinantes nem do investimento em si nem da sua quantidade, mas apenas da localidade de determinado investimento dentro de uma mesma federação⁶¹.

Nesse sentido, as empresas privadas, já decididas sobre o investimento a ser implantado, além de suas dimensões, pode ingressar nas disputas fiscais dos entes federativos e tentar angariar outras vantagens, como a redução da carga tributária.

Enfim, conceituado guerra fiscal como a disputa entre entes de uma mesma federação, acarretada pela concessão de incentivos fiscais de maneira exorbitante, com vista à obtenção de maiores investimentos privados, e identificadas as principais razões políticas e

⁵⁹ CAMARGO, G. B. de. A Guerra... op. cit. p. 202-203.

⁶⁰ CALCIOLARI, R. P. Aspectos... op. cit. p. 6.

⁶¹ Ibidem. p. 6-7.

econômicas de sua instauração, passa-se a uma breve análise histórica do fenômeno, e posterior aprofundamento do assunto no plano estadual e municipal.

A evolução histórica da guerra fiscal no Brasil pode ser compreendida em três períodos. O primeiro, de 1965 a 1975; o segundo período, entre os anos 1975 a 1990; e o terceiro, que compreende desde 1990 até a presente época.

Segundo Guilherme de Camargo, “durante o regime militar, em virtude da centralização financeira e política, o fenômeno da guerra fiscal ficou sob controle do governo central, a quem competia decidir sobre política industrial e desenvolvimento econômico”⁶².

Entretanto, foi nessa época que o Sistema Tributário Nacional sofreu grandes mudanças, como o surgimento do ICM, em substituição ao IVC, além do próprio Código Tributário Nacional.

Assim, o primeiro período foi marcado pelas fortes alterações na ordem tributária nacional, mas sempre sob o controle da União, o que se reflete inclusive na edição da Lei Complementar nº 24 de 1975, que instituiu o CONFAZ e estabeleceu a necessidade de ratificação de todos os Estados para se poder outorgar incentivos fiscais.

A partir de então, entra-se no segundo período, o qual, segundo Rosíris Vogas, “[...] foi gravado por grande recessão econômica e pela descentralização fiscal, iniciada no final da década de 1970, quando estados e municípios tiveram um aumento na sua participação sobre a arrecadação federal do IPI e do IR”⁶³, resultando em poucas negociações de incentivos por parte dos entes subnacionais.

No final da década de 1980, o país entrou em processo de redemocratização, o qual minimizou o poder central e aumentou a autonomia dos Estados e Municípios, de modo que, já sob a égide da Constituição de 1988, retomou-se a competição entre os entes subnacionais, ingressando-se no terceiro período.

Neste cenário, foram retomados com força os investimentos privados no país, entretanto, o governo federal não acompanhou e fiscalizou a implementação desses investimentos, deixando, inclusive, de formular políticas a fim de aprimorar e igualar o desenvolvimento nas regiões do país. Conforme apontou Hironobu Sano, mencionado por Rosíris Vogas, “essa postura do governo federal fez com que os estados se antecipassem no preenchimento da lacuna criada pelo próprio poder central, razão pela qual se jogaram na guerra fiscal”⁶⁴.

⁶² CAMARGO, G. B. de. A guerra... op. cit. p. 204.

⁶³ VOGAS, R. P. C. *Limites...* op. cit. p. 114.

⁶⁴ SANO apud VOGAS, R. P. C. *Ibidem*. p. 114.

Ademais, foi um período marcado pela grande atuação do Supremo Tribunal Federal, provocado pelas inúmeras Ações Diretas de Inconstitucionalidade, que buscavam eliminar do ordenamento jurídico as normas estaduais outorgantes de incentivos fiscais à revelia do CONFAZ.

Por fim, menciona Rosíris Vogas que, no início dos anos 2000, foi atingido o ápice da guerra fiscal, uma vez que os Estados passaram a agir contra os contribuintes situados nos próprios territórios, tomando medidas para exigir daqueles “[...] o valor equivalente à vantagem obtida junto ao estado de origem, limitando o creditamento do imposto relativo às operações anteriores, em total agressão ao regime jurídico do ICMS, estabelecido pelo Texto Maior”⁶⁵, a chamada glosa de créditos de ICMS.

3.3.2 A Guerra Fiscal no Plano Estadual

O ICMS aparece, hoje, no ordenamento jurídico brasileiro, como o principal imposto incidente sobre o consumo, consubstanciando importante fonte de receita para os Estados.

Paralelamente, acaba sendo no âmbito dos Estados que a guerra fiscal ocorre com maior força.

Como já foi abordado neste trabalho, o ICMS possui a sistemática de tributação na origem, ou seja, o Estado responsável pela cobrança e arrecadação do tributo é aquele onde está situado o estabelecimento comercial.

Em que pese a Constituição Federal não estabeleça expressamente a tributação na origem, tal se configura da exegese do artigo 1º do Decreto-Lei nº 406/68, que não deixa dúvidas sobre o fato gerador do ICMS, qual seja, a saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor.

Nesse sentido, aponta Ricardo Pires Calciolari que aqueles Estados onde se “[...] situam os empreendimentos industriais responsáveis pelas etapas produtivas seriam favorecidos por essa sistemática de tributação na origem. Dessa forma, os Estados mais desenvolvidos, que apresentam maior índice de concentração industrial, são também os maiores arrecadadores desse tributo”⁶⁶.

⁶⁵ VOGAS, R. P. C. Ibidem. p. 116-117.

⁶⁶ CALCIOLARI, R. P. Aspectos... op. cit. p. 19.

Resta inequívoco notar, então, que os Estados possuem imenso interesse em sediar grandes empresas produtoras, o que seria diretamente responsável pelo incremento de sua receita.

Ressalta Guilherme de Camargo que:

Pela sistemática atual de tributação na origem, mesmo uma empresa que exportasse a outros Estados toda a sua produção, deixaria no Estado onde estivesse localizada uma parcela significativa da arrecadação do ICMS, fato este que possibilitaria a concessão dos benefícios às empresas dispostas a se transferir de um Estado para outro.

Assim, sendo o ICMS um imposto cuja arrecadação parcial se dá no Estado de origem da mercadoria, um dos mecanismos usuais para a atração de empresas é a redução direta de alíquotas e base de cálculo⁶⁷.

Portanto, vislumbra-se que um dos ensejadores da guerra fiscal no âmbito estadual é a tributação realizada na origem, uma vez que, esta ocorrendo no momento de saída da mercadoria do estabelecimento, os Estados disputam entre si, por meio de concessão de incentivos fiscais, mesmo que à revelia do ordenamento jurídico, pela localização das empresas privadas em seus territórios.

Já em relação a uma possível mudança da tributação para o local de destino, como forma de combate à guerra fiscal, adianta-se que será tema de discussão no capítulo seguinte deste trabalho.

Entretanto, não só a tributação no local de origem tem servido de motivo para a concessão desmoderada de incentivos fiscais por partes dos Estados, mas também a característica da não-cumulatividade do ICMS é mal aplicada.

Conforme aponta Ricardo Calciolari, em decorrência da concessão de incentivos fiscais de ICMS “[...] sem a necessária deliberação de outros Estados, conforme prevê a Constituição, alguns Estados tem imposto óbice à utilização de créditos obtidos em operações de circulação de mercadorias nos Estados que descumprem a norma constitucional”⁶⁸, o que fazem com base no artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75, que declara a ineficácia do crédito fiscal oriundo desses benefícios outorgados sem aprovação do CONFAZ⁶⁹.

Porém, segundo ensina Fabiana Tomé, citada por Rosiris Vogas:

[...] a declaração de inconstitucionalidade da lei concessiva do benefício fiscal não tem o condão de obstar o creditamento por parte do contribuinte. Se assim fosse, restaria maculado o princípio da não-cumulatividade do ICMS. Ora, tendo em vista o caráter nacional do ICMS e o imperativo princípio da não-cumulatividade desse imposto, a anulação da norma jurídica concessiva de benefício fiscal tem como efeito restabelecer a exigência dos valores dispensados ou devolvidos pela Administração Pública ao contribuinte, não podendo implicar a anulação do crédito

⁶⁷ CAMARGO, G. B. de. A Guerra... op. cit. p. 207.

⁶⁸ CALCIOLARI, R. P. Aspectos... op. cit. p. 20.

⁶⁹ BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Congresso Nacional: Brasília, 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 8 de novembro de 2012. Art. 8º, I.

de ICMS e a exigência, pelo Estado destinatário da mercadoria ou serviço, do imposto dispensado⁷⁰.

Isso porque, conforme explica Rosíris Vogas, “o direito ao crédito do contribuinte não decorre da regra-matriz de incidência tributária do ICMS, mas da eficácia legal da norma constitucional que prevê o próprio direito ao abatimento, uma regra padrão de direito ao crédito”⁷¹.

Assim, a glosa de créditos de ICMS encontra óbice no artigo 155, § 1º, da Carta Magna, o que redundaria em inconstitucionalidade do artigo 8º da LC nº 24/75, não podendo prevalecer esse tipo de sanção ao Estado de origem das mercadorias e ao próprio contribuinte do Estado de destino.

Porém, como bem salienta Ricardo Calciolari, é a dinâmica da guerra fiscal, “a adoção de medidas abusivas por alguns Estados justifica a adoção de medidas igualmente abusivas por outros”⁷² e, assim, o contribuinte sempre sai no prejuízo, que precisará ainda fiscalizar o cumprimento dos acordos sobre benefícios fiscais, sob pena de terem seu direito à não-cumulatividade ceifado.

Um último ponto a se destacar sobre a guerra fiscal entre os Estados da Federação, ainda em relação ao ICMS, diz respeito ao que a imprensa tem noticiado como “guerra dos portos”, relacionado às operações de importação.

De acordo com Bruno Ladeira, os Estados portuários, em combate privado entre si, “[...] concedem benefícios para que os importadores utilizem-se de suas instalações para nacionalizar a mercadoria e, posteriormente, comercializá-la mediante operações interestaduais”⁷³.

Em combate a isso, o Senado Federal, por meio de competência prevista no artigo 155, §2º, IV, da Carta Magna, editou a Resolução nº 13, unificando a alíquota incidente nas operações interestaduais com mercadorias importadas em 4%.

Destaque-se que tal medida só possui certa eficácia devido ao valor imposto pela alíquota, que é bastante reduzido, o que não traria grandes benefícios aos Estados conceder incentivos mínimos. Todavia, a unificação de alíquotas não é a maneira ideal de combater a guerra fiscal, conforme será debatido mais adiante.

⁷⁰ TOMÉ apud VOGAS, R. P. C. *Limites...* op. cit. p. 153.

⁷¹ VOGAS, R. P. C. *Ibidem*. p. 155.

⁷² CALCIOLARI, R. P. *Aspectos...* op. cit. p. 21.

⁷³ LADEIRA, Bruno. *ICMS e guerra fiscal: a Resolução nº 13 do Senado Federal*. Disponível em: <<http://tributario.net/brunoladeira/icms-e-guerra-fiscal-a-resolucao-no-13-do-senado-federal>> Acesso em: 13 nov. 2012.

Por fim, compete mencionar que a guerra fiscal entre os Estados da Federação não ocorre somente no plano dos incentivos fiscais, abarcando também os incentivos financeiros, como empréstimos e diferimento do pagamento dos tributos.

Todavia, essas medidas são mais difíceis de terem um fim, eis que integram a autonomia financeira e não tributária dos Estados, sem contar que o Supremo Tribunal Federal, entidade mais ativa no combate à guerra fiscal no momento, ainda não se manifestou sobre a necessidade da sujeição dos incentivos financeiros à aprovação do CONFAZ.

3.3.3 A Guerra Fiscal no Plano Municipal

Ao contrário do que acontece entre os Estados, a guerra fiscal no âmbito dos Municípios é visivelmente mais modesta e já melhor controlada pelo ordenamento jurídico e os tribunais.

No tocante aos incentivos fiscais, estes basicamente estão relacionados ao ISS, o qual possui um regime jurídico muito menos complexo que o ICMS.

Sobre a guerra fiscal no plano municipal, lecionam Ives Gandra da Silva Martins e Marcos Cintra Cavalcanti de Albuquerque:

Hoje, municípios enquadrados em três tipos de situação reivindicam para si a arrecadação do ISS. Em primeiro lugar, os municípios onde ocorre a produção dos serviços prestados; em segundo lugar, os municípios onde os serviços produzidos são disponibilizados ao tomador dos mesmos; e a guerra fiscal produziu um terceiro tipo de município, que reivindica a receita do ISS por abrigarem em seu território as sedes administrativas das empresas prestadoras dos serviços, ainda que nele não estejam localizados, de fato, nem o estabelecimento produtor nem o estabelecimento consumidor⁷⁴.

Os ilustres professores apontam que há motivos para tanto os primeiros quanto os segundos buscarem arrecadar o ISS, visto que um disponibiliza a infraestrutura e meios para produção dos serviços, enquanto o outro paga por eles. Alertam, ainda, que “o mais justo seria que pudessem compartilhar daquela receita, o que infelizmente é inviável por força da onerosa operacionalização deste procedimento”⁷⁵.

Porém, buscando arrecadar o ISS, a guerra fiscal dos municípios cria o que os aludidos autores chamam de “município-corsário”, uma vez que “simplesmente absorve a contrapartida tributária da produção e do consumo, sem nada contribuir para tanto”⁷⁶.

⁷⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva; ALBUQUERQUE, Marcos Cintra Cavalcanti de. *Solução para a Guerra Fiscal do ISS*. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/30sp/solucao-para-a-guerra-fiscal-do-iss-ives-gandra-da-silva-martins-marcos-cintra-cavalcanti-de-albuquerque>> Acesso em: 13 de nov. 2012.

⁷⁵ Idem.

⁷⁶ Idem.

Essa figura só é possível devido ao artigo 3º da Lei Complementar nº 116/03, que estabelece ser o imposto devido no local do estabelecimento prestador.

Assim, “na temática da guerra fiscal, alguns municípios reduzem suas alíquotas para atrair empresas prestadoras de serviços para suas localidades, em detrimento de seus vizinhos”⁷⁷.

Conforme Ives Gandra da Silva Martins e Marcos Cintra Cavalcanti de Albuquerque, por vezes essas transferências de sede correspondiam a verdadeiras fraudes. Segundo os autores:

Empresas passaram a instalar-se apenas “no papel” em paraísos fiscais, mantendo nessas localidades apenas uma sede de fachada, uma caixa postal, ou um endereço formal, mas não possuindo no local qualquer “estabelecimento prestador” de serviços. Há casos notórios de empresas cujos endereços de suas sedes localizavam-se em prédio da própria prefeitura, em hotéis de empresas, e até mesmo em cemitérios públicos⁷⁸.

Assim, não há devidamente uma mudança da empresa, apenas ocorre a alteração formal do estabelecimento para aquele Município de menor tributação.

Todavia, conforme Guilherme de Camargo, esse mecanismo sofreu um revés com a edição da Emenda Constitucional nº 37/02, que fixou uma alíquota mínima de 2% para o ISS. “Assim, aqueles Municípios que antes instituíam alíquotas de 0,20%, por exemplo, estão obrigados a exigir de seus jurisdicionados no mínimo 2% sobre as receitas de prestação de serviços, o que diminui consideravelmente o seu poder atrativo”⁷⁹.

Entretanto, ainda subsiste esse tipo de mecanismo para atração de investimentos privados em alguns Municípios.

Por fim, como também ocorre na esfera estadual, existe ainda a batalha por alocação de investimentos dos particulares por meio de incentivos financeiros, como a doação de terrenos e instalação de infraestrutura, além de outros benefícios, como a isenção do IPTU e devoluções parciais ou totais dos valores que o Município passar a receber a mais do Fundo de Participação Municipal – FPM, desde a alocação da empresa em seu território.

⁷⁷ CALCIOLARI, R. P. Aspectos... op. cit. p. 23.

⁷⁸ MARTINS, I. G. da S.; ALBUQUERQUE, M. C. C. de. *Solução...* op. cit.

⁷⁹ CAMARGO, G. B. de. A Guerra... op. cit. p. 206.

4 O NECESSÁRIO CONTROLE DA GUERRA FISCAL PELO ESTADO FEDERAL BRASILEIRO

Neste capítulo final, serão abordados os efeitos da guerra fiscal na Federação brasileira, apontando-se os principais reflexos na ordem econômica e social, inclusive no próprio sistema federativo.

Em seguida, serão expostas algumas medidas elencadas na doutrina como capazes de solucionar a guerra fiscal, bem como as perspectivas de sua inclusão no sistema tributário nacional.

4.1 CONSEQUÊNCIAS DA GUERRA FISCAL ENTRE ENTES DA FEDERAÇÃO

Conforme já foi explicitado neste trabalho, as políticas de guerra fiscal não são determinantes para as empresas privadas implementarem seus investimentos, uma vez que estas já estavam decididas a fazê-lo, a disputa apenas servirá para determinar a localidade onde será feito o investimento.

Nesse sentido, caso os entes federativos decidam conceder benefícios fiscais a fim de atrair os investimentos particulares, poderão acarretar a chamada guerra fiscal, que, em suma, pode significar um verdadeiro “leilão” entre os Estados ou Municípios.

Todavia, justamente esse tipo de disputa desmedida pode trazer consequências muito negativas a toda a Federação, como o aumento das desigualdades regionais, redução generalizada nas receitas públicas, maior dependência dos repasses da União e interferências na livre concorrência.

Em relação às desigualdades regionais e os incentivos fiscais, imagina-se que estes podem servir como atrativos de investimentos para as regiões menos industrializadas, possibilitando uma desconcentração industrial no país.

Contudo, tal assertiva não deve ser levada em consideração.

Quando um ente federativo outorga benefícios fiscais visando à atração dos particulares, inevitavelmente só restará uma opção aos outros Estados ou Municípios, conceder igual ou maior benefício, instaurando a guerra fiscal.

Nesse sentido, segundo Guilherme de Camargo:

[...] com a generalização da guerra fiscal, as empresas acabam optando pelas localidades que oferecem condições mais propícias, ou seja, fatores de produção mais adequados àquela atividade, já que os benefícios fiscais serão obtidos em

qualquer hipótese, anulando assim o efeito da renúncia fiscal como atrativo do investimento¹.

Em outras palavras, “uma vez que todos os estados adotam os mesmos instrumentos, os benefícios fiscais e creditícios tendem a se anular, deixando de atuar como fatores contribuintes para a decisão locacional”².

Assim, criado o cenário de disputa fiscal, os benefícios outorgados deixarão de ser decisivos para o local de implantação dos investimentos, que voltará a levar em conta outros fatores, como disponibilidade de mão de obra qualificada, mercado consumidor e infraestrutura.

Portanto, as empresas adquirem poder para efetivar verdadeiros leilões de benefícios entre os entes federativos quando estes entram em disputa, de modo que não se pode relacionar diretamente a concessão de incentivos fiscais com a possibilidade de desconcentração industrial.

Por fim, ainda sobre a impossibilidade de a guerra fiscal contribuir para a dispersão industrial, tal fato tem sido identificado no Brasil recentemente.

Conforme Guilherme Bueno de Camargo, “de fato, nos últimos anos houve uma reversão da tendência de desconcentração industrial no país, onde os Estados do Sudeste tiveram novamente aumentada sua participação na produção nacional”³, ao contrário dos Estados que atuaram mais acirradamente nas disputas fiscais.

Outrossim, de acordo com Sérgio Guimarães Ferreira, citado por Guilherme de Camargo:

A guerra fiscal não contribuiu para reduzir as desigualdades regionais da produção industrial. A análise por Estado parece indicar exatamente o oposto. Estados que praticaram intensamente isenções tributárias na maior parte dos casos foram justamente aqueles onde o processo de desindustrialização relativa foi mais intenso⁴.

Desse modo, em virtude de a guerra fiscal não servir como instrumento de redução das desigualdades regionais, acarretando justamente na situação inversa, deve-se atribuir ao governo federal a incumbência de comandar as políticas de organização e desenvolvimento das regiões.

Sobre o tema, aponta Ricardo Pires Calciolari:

[...] no que tange à redução das desigualdades regionais, a guerra fiscal é política inócua. Tal objetivo constitucional deve ser perseguido por todos os entes políticos da Federação, de forma cooperativa, através de um planejamento previamente

¹ CAMARGO, Guilherme Bueno de. A Guerra Fiscal e Seus Efeitos: Autonomia x Centralização. In: CONTI, José Mauricio (org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004. p. 191-222. p. 210-211.

² PIANCASTELLI; PEROBELLI apud CAMARGO, G. B. de. Ibidem. p. 211.

³ CAMARGO, G. B. de. Idem.

⁴ FERREIRA apud CAMARGO, G. B. de. Idem.

esboçado pela União. Sem a atuação concreta da União nesse espaço, seja para regular a competência tributária dos Estados e municípios, seja para implantar políticas que procurem reduzir a desigualdade regional, haverá apenas disputas internas dentro da Federação pela alocação do investimento privado⁵.

Por conseguinte, a instauração da guerra fiscal precisa ser combatida no Estado Federal, sob pena de agravamento das disparidades regionais.

Outro ponto referente aos efeitos das disputas fiscais entre os entes da Federação, diz respeito à redução das receitas dos Estados e Municípios, aumentando sua dependência dos repasses da União.

A guerra fiscal somente se sustenta até hoje em razão de seus aparentes benefícios trazidos em curto prazo para entes federativos “vencedores” da disputa, aqueles que conseguem direcionar o investimento privado para seu território.

Entretanto, segundo aponta Guilherme Bueno de Camargo, “as empresas não agraciadas com os benefícios ficam em evidente situação de desvantagem competitiva com as empresas beneficiadas e passam a pressionar o Poder Público para que lhe sejam estendidos os benefícios, sob pena de migrarem a outros Estados que ofereçam incentivos”⁶.

Dessa forma, esses outros entes federativos se obrigam a igualar seus incentivos fiscais, com medo de perder os investimentos localizados em seu território, de modo que, “[...] aos poucos, as alíquotas dos entes em disputa estarão no mesmo patamar, agora mais abaixo, apresentando todos eles menor receita com a competência própria e maior dependência das transferências intergovernamentais”⁷.

E, a partir deste momento, os reflexos da guerra fiscal atingem o próprio Estado ou Município que lhe deu origem, visto que não se pode vencer todas as “batalhas”, e aquele suposto incentivo fiscal concedido no início, agora não passará de renúncia de receita.

Esse evento só ocorre, conforme Guilherme de Camargo, porque “[...] o sistema federativo enseja a utilização de estratégias não cooperativas entre os entes subnacionais, que se sentem atraídos pela obtenção de investimentos que podem de alguma forma melhorar o bem-estar de sua população e capitalizar dividendos políticos aos respectivos governantes”⁸.

Enfim, resumidamente, os efeitos da guerra fiscal nas finanças públicas são divididos em duas etapas, os que ocorrem em curto prazo, e aqueles decorrentes de maior lapso temporal.

⁵ CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil. *Caderno de Finanças Públicas*. Brasília, n. 7. p. 5-29. dez. 2006. p. 24.

⁶ CAMARGO, G. B. de. A Guerra... op. cit. p. 212.

⁷ CALCIOLARI, R. P. Aspectos... op. cit. p. 24.

⁸ CAMARGO, G. B. de. A Guerra... op. cit. p. 213.

Em relação aos primeiros, raramente há impacto direto no ente subnacional que instaurou a disputa, visto que estes são compensados pelo imediato investimento privado, restando o prejuízo apenas para os entes perdedores e a própria Federação.

Já em longo prazo, com a guerra fiscal cobrindo o território nacional, as perdas acontecerão na mesma proporção para todos os entes federativos, uma vez que as vantagens imediatas só serão usufruídas com cada vez maior renúncia de receita, acarretando em redução brusca de arrecadação por parte dos Estados e Municípios, de modo a não compensar mais o incentivo concedido.

Para constatação dessas assertivas, é necessária uma abordagem de viés econômico e estatístico bastante aprofundado, o que não se tornará possível neste trabalho, entretanto, encontra-se na doutrina informações que comprovam o alegado.

Guilherme de Camargo aponta em seu artigo pesquisa realizada por Maria Abadia Alves, envolvendo três grandes montadoras, a Mercedes-Benz em Minas Gerais, a General Motors no Rio Grande do Sul e a Renault no Paraná, onde se constatou que os incentivos concedidos pelos Estados se aproximaram do total investido pelas empresas. Colaciona-se trecho do aludido exame:

No caso da Renault, o investimento total previsto é da ordem de R\$ 1 bilhão e os benefícios concedidos à empresa alcançam R\$ 353,7 milhões. Para a Mercedes-Benz foram direcionados incentivos da ordem de R\$ 690,7 milhões, para um investimento total de R\$ 695 milhões. Já para a General Motors se instalar no Rio Grande do Sul foram concedidos benefícios totais de R\$ 759,6 milhões, contra um investimento projetado de R\$ 600 milhões. Em outras palavras, ao final do prazo previsto para os benefícios essas empresas terão amortizado integralmente (ou quase) todo o seu investimento, sem que tenham que comprometer um centavo sequer da margem de retorno do empreendimento. Sem dúvida é um grande negócio para as empresas. Quanto aos Estados, só após alguns anos será possível avaliar os efeitos dos investimentos. Para o país certamente houve perdas, pois estas empresas já tinham a decisão estratégica de investir no Brasil, independente da concessão dos benefícios⁹.

Destarte, torna-se fácil perceber a deformidade nas vantagens obtidas de imediato pelos entes federativos numa guerra fiscal, que, ao final do período de concessão, representará grande benefício somente ao particular.

Aliado a isso, ressalta-se a ineficácia dos incentivos fiscais outorgados descoordenadamente em relação à geração de empregos.

Érico Hack afirma que tal ocorrência se dá em razão da irrelevância da questão da geração de empregos no planejamento dos entes políticos que pretendem conceder algum tipo

⁹ Ibidem. p. 214.

de benefício fiscal, de modo que o fator determinante seria apenas aumentar a arrecadação em longo prazo¹⁰, o que já foi demonstrado ser altamente falível.

Ainda, de acordo com o referido autor, “a comprovação disto se dá com a quase total ausência de incentivos fiscais para micros, pequenas e médias empresas, que como se sabe são as maiores empregadoras atualmente”¹¹.

Opinião com a qual compactua Ricardo Calciolari, segundo o qual “[...] os empreendimentos mais facilmente atraídos por tais políticas são de capital intensivo ou de tecnologia, gerando menos mão-de-obra e postos de trabalho no território do ente federativo vencedor”¹².

Isso costuma acontecer em razão da incapacidade das pequenas empresas em suportar o processo burocrático necessário à obtenção dos incentivos fiscais, que demanda toda a atuação de advogados, contadores, consultores especializados, pessoas aliadas ao governo local e demais lobistas, isso sem querer entrar no mérito da corrupção.

Ademais, como bem conclui Guilherme de Camargos, “há enormes custos envolvidos na obtenção dos benefícios, limitando sua aplicação às grandes corporações, além de onerar o empreendimento. Dessa forma, cria-se uma cara indústria de profissionais que vivem da burocracia na obtenção dos benefícios”¹³.

Outro ponto que merece destaque entre as consequências de uma guerra fiscal generalizada, consiste na falta de acuidade com a vocação econômica de cada região brasileira, que certamente requer investimentos diferenciados, de acordo com as características próprias.

Sobre o tema, adverte Sérgio Ferreira, citado por Guilherme de Camargo:

A sistemática de concessão de benefícios colocada em prática pelos Estados muitas vezes não leva em consideração a própria vocação econômica da região. Dessa maneira, os incentivos são concedidos indiscriminadamente, sem nenhum planejamento que considere realmente qual o melhor caminho para o desenvolvimento econômico e social da região. A ânsia dos governantes pela atração de grandes empreendimentos industriais frequentemente não leva em conta as características e peculiaridades de seu próprio Estado, gerando situações em que o empreendimento não logra o êxito esperado por deficiências notórias dos fatores de produção locais para aquele caso¹⁴.

Em decorrência disso, surgem as chamadas situações artificiais de desenvolvimento, uma vez que o investimento foi simplesmente implantado naquela região,

¹⁰ HACK, Érico. Incentivos fiscais ao desenvolvimento regional. *Revista da Esmesc – Escola Superior da Magistratura do Estado de Santa Catarina*. Florianópolis, v. 16. p. 25-35. dez. 2003. p. 32.

¹¹ Idem.

¹² CALCIOLARI, R. P. Aspectos... op. cit. p. 24.

¹³ CAMARGO, G. B. de. A Guerra... op. cit. p. 215.

¹⁴ FERREIRA apud CAMARGO, G. B. de. Ibidem. p. 216.

sem qualquer análise de sua viabilidade em longo prazo, ou dos reais benefícios a serem alcançados no desenvolvimento regional.

Érico Hack aponta que o maior exemplo de desenvolvimento artificial é a Zona Franca de Manaus. Segundo o autor:

As indústrias de eletrônicos que lá se encontram instaladas apenas fabricam seus produtos naquele local porque existem incentivos fiscais. Se estes não existissem, não haveria razão em se produzir eletrônicos em uma cidade localizada no meio da Amazônia e muito distante dos principais centros consumidores. Assim, uma vez que cesse o incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus, temos a impressão de que a maioria das indústrias lá existentes irão fechar suas fábricas e se instalar em locais mais próximos dos seus mercados consumidores, cortando custos. Entretanto, vemos que os incentivos acabaram por criar uma situação de desenvolvimento que é artificial. Não é natural nem lógico que se produzam eletrônicos em Manaus, e isto só foi possibilitado pela criação da Zona Franca e de seus incentivos fiscais¹⁵.

Portanto, em relação aos desenvolvimentos artificiais, parece inevitável criar-se uma encruzilhada após determinado período de investimento. Ou cessa-se a concessão do benefício fiscal, sob o risco de as empresas se mudarem para outros locais, em decorrência do fim do único atrativo ao local, ou mantém-se a concessão eternamente, obrigando o ente político a arcar com aquela renúncia de receita, na total contramão da ideia temporária dos incentivos.

Dessa forma, o Estado Federal deve buscar o desenvolvimento regional por meio de incentivo às reais vocações econômicas de cada lugar, preferencialmente junto a pequenas e médias empresas, de modo que essas possam continuar a atividade mesmo com o encerramento da outorga de benefícios, contribuindo de verdade para a geração de empregos e sem resultar em perda de arrecadação tributária.

Merece destaque, também, a interferência causada pela guerra fiscal na livre concorrência. Conforme Ricardo Pires Calciolari, “[...] uma empresa beneficiada por tais políticas tem um diferencial no que tange à concorrência, o que invariavelmente alterará os preços relativos da economia ao alvedrio dessas políticas não cooperativistas”¹⁶.

Em consulta enviada ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE, este órgão respondeu que os benefícios concedidos no âmbito da guerra fiscal conferem enormes vantagens às empresas alcançadas, podendo aumentar seus lucros na casa das centenas de pontos percentuais¹⁷.

¹⁵ HACK, É. Incentivos... op. cit. p. 32.

¹⁶ CALCIOLARI, R. P. Aspectos... op. cit. p. 24.

¹⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Consulta nº 0038/99. Consulente: Pensamento Nacional das Bases Empresariais – PNBE. Conselheiro Relator: Marcelo Calliari. Brasília, 22 de março de 2000. Disponível em: <<http://www.institutosalro.com.br/pdfs-novos/6.%20Parecer%20CADE%20Consulta%20Guerra%20Fiscal%20e%20Concorr%C3%A2ncia.pdf>> Acesso em: 21 nov. 2012.

Além disso, o órgão identificou outros efeitos causados pelos incentivos concedidos num cenário de guerra fiscal, como: a retração no estímulo constante do nível geral de eficiência da economia; a proteção das empresas incentivadas da concorrência de mercado, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção ou inovação; a possibilidade de as empresas beneficiadas eliminarem do mercado suas concorrentes não favorecidas, mesmo que estas sejam mais eficientes e inovadoras; prejuízo às demais empresas que, independentemente de sua capacidade, terão maiores dificuldades na luta pelo mercado; e a incerteza e insegurança para o planejamento e tomada de decisões empresariais, eis que qualquer cálculo feito pode ser drasticamente alterado, ou qualquer inversão realizada pode ser drasticamente inviabilizada com a concessão de um novo incentivo¹⁸.

Guilherme de Camargo aponta interessante exemplo dos efeitos da guerra fiscal à livre concorrência. Segundo o autor:

Imagine-se, como exemplo, o caso de uma indústria A, localizada há vários anos em determinada localidade, que não seja beneficiária de nenhuma vantagem fiscal. Por força de programa de incentivos patrocinado pelo Estado em que se localiza um de seus maiores concorrentes, a indústria B instala uma nova planta produtiva ao seu lado, utilizando exatamente a mesma tecnologia e tendo a mesma produtividade e eficiência operacional, porém dispondo de prazo de 15 anos para recolhimento do ICMS devido. Por força dos incentivos concedidos, a empresa B poderá praticar preços substancialmente menores do que os praticados pela empresa A; esta, por sua vez, terá que reduzir suas margens ou ver reduzida sua participação de mercado¹⁹.

Destarte, não pairam dúvidas acerca da nocividade da guerra fiscal à livre concorrência, de modo que o ordenamento jurídico brasileiro precisa de instrumentos a fim de interromper as intervenções nesse direito constitucional.

Há quem defenda uma maior ingerência por parte do CADE, em que pese este não tenha competência para cominar sanções aos entes políticos. Segundo Ricardo Calciolari, poder-se-ia “[...] impor medidas compensatórias às empresas beneficiadas com incentivos fiscais que tenham sido concedidos por meio de violação às normas legais sobre o assunto”²⁰. Porém, se estas estão no exercício de direito garantido pelas legislações locais em vigência, não poderia haver punição, até porque foi os entes federativos que não respeitaram as normas jurídicas, o que bloqueia a atuação deste órgão.

Por fim, um último efeito da guerra fiscal, este apenas em relação ao ICMS, imposto não cumulativo, diz respeito à glosa de créditos daquele tributo.

¹⁸ Idem.

¹⁹ CAMARGO, G. B. de. A Guerra... op. cit. p. 218.

²⁰ CALCIOLARI, R. P. Aspectos... op. cit. p. 25.

Conforme Rosíris Vogas, vários Estados da Federação “[...] tem vedado o aproveitamento do crédito do imposto que corresponder à vantagem econômica decorrente de qualquer tipo de benefício fiscal, ainda que destacado em nota fiscal, concedido pelo estado de origem da mercadoria sem a chancela do CONFAZ”²¹.

Continua, ainda, a referida autora:

A consequência prática disso é que, verificada a concessão unilateral de favores fiscais pelo estado de origem, isto é, sem amparo em convênio firmado entre todas as unidades federativas, o estado de destino poderá não só glosar eventuais créditos de ICMS apropriados pelo contribuinte adquirente sediado em seu território, como, também, exigir o valor respectivo acrescido de multas e juros²².

Nesse caso, se um Estado identifica a circulação de mercadorias em seu território que ali chegaram beneficiados por incentivos fiscais concedidos unilateralmente no Estado de origem, sem aprovação do CONFAZ, este transmite ao adquirente daquela mercadoria e que pretendia revender nesse Estado de destino, logo contribuinte do ICMS naquele território, o ônus de ter comprado produtos subsidiados, glosando o crédito de ICMS que pretendia usar e cobrando a diferença incentivada, em total violação ao princípio constitucional da não cumulatividade.

Trata-se, portanto, do efeito mais reprovável da guerra fiscal, visto que atinge diretamente o direito dos contribuintes, que sofrem as consequências das disputas entre os Estados, afrontando drasticamente o próprio princípio federativo, o qual sempre buscou a ampliação da democracia, normalmente minimizada num Estado unitário.

Em razão de todo o exposto, não restam dúvidas de que a guerra fiscal não traz efeitos positivos a uma Federação, principalmente em longo prazo. Suas consequências são visíveis na redução da receita arrecadada, no aumento das disparidades regionais, na intervenção na livre concorrência, na segurança jurídica em matéria tributária e, até mesmo, nos direitos fundamentais dos contribuintes.

André Elali bem resume o problema da guerra fiscal nas seguintes palavras:

Podemos afirmar com absoluta segurança que a concorrência fiscal é um dos temas mais preocupantes na contemporaneidade, pelas consequências sobre os entes políticos que, visando à atração de investimentos para os seus territórios, financiam o lucro privado, em detrimento da qualidade na prestação de seus serviços públicos, criando uma situação de crise fiscal, totalmente oposta às finalidades que justificaram o deferimento de auxílio aos agentes econômicos²³.

²¹ VOGAS, Rosíris Paula Cerizze. *Limites Constitucionais à Glosa de Créditos de ICMS em um Cenário de Guerra Fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. p. 122-123.

²² Ibidem. p. 123.

²³ ELALI apud VOGAS. Ibidem. p. 118-120.

Desse modo, identificados os efeitos negativos da disputa fiscal e vislumbrada a necessidade de suprimi-los, passa-se a apresentar algumas possíveis soluções, bem como as perspectivas de adoção no sistema tributário nacional.

4.2 PROPOSTAS DE MECANISMOS DE COMBATE À GUERRA FISCAL NO BRASIL

4.2.1 A Criação do Imposto sobre Valor Agregado – IVA

O Imposto sobre Valor Agregado – IVA teve seu surgimento na França, em 1954, buscando alinhar de forma mais neutra o sistema tributário e o sistema econômico, sendo que em pouco tempo foi incluído pelos países da atual União Europeia, além dos integrantes do Mercosul, com exceção do Brasil.

Desde que se tornaram perceptíveis os problemas do sistema tributário nacional em relação à tributação do consumo, a implantação de um IVA no Brasil tem sido tema recorrente e muito debatido na doutrina, especialmente quando surge o assunto da reforma tributária.

O IVA, como adotado à moda europeia, consiste em tributo transferido ao adquirente pelo mecanismo dos preços, sendo definitivamente suportado pelo consumidor final. Conforme Misabel Derzi, “procura-se, então, propiciar ingressos à Fazenda em cada uma das etapas do processo econômico de produção, distribuição e comercialização, ou da prestação de serviços na proporção que cada uma delas incorpora, agrega ou adiciona valor ao produto”²⁴.

Convém destacar que o atual sistema tributário possui alguns tributos que incidem sobre o consumo, o IPI, ICMS e ISS, além das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento das empresas, como PIS e COFINS.

Desses tributos, quatro já acompanham a sistemática da não-cumulatividade, o ICMS e o IPI com as mesmas características básicas do IVA, já as duas contribuições sociais, PIS e COFINS, em decorrência da tributação ocorrer sobre o lucro real.

Em relação ao ISS, apesar de não possuir estrutura semelhante ao IVA, este representa o atual imposto que abrange hipótese de incidência muito abordada pelo IVA, a prestação de serviços de qualquer natureza.

²⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade de instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). *Reforma Tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p. 17-30. p. 19.

Assim, a criação de um imposto que pudesse substituir todos esses tributos, assumindo um regime unificado, uniforme e amplo, é comumente trazido ao debate como a solução para o sistema tributário brasileiro, razão pela qual está sempre em pauta nas propostas de reforma tributária.

Sobre o tema, aponta Ricardo Diefenthaler:

Se a capacidade de não interferir sobre as decisões de alocação de recursos tomadas com base no mecanismo de mercado é característica fundamental a ser perseguida pelos sistemas tributários, a não cumulatividade surge como princípio orientador dos impostos sobre consumo.

Dentro desta categoria de tributos, os impostos sobre o valor agregado (IVA) são formas superiores de tributação do consumo. Seu mecanismo de incidência sobre o valor adicionado em cada fase da cadeia de produção/circulação de produtos e serviços afasta os efeitos da cumulatividade, indesejáveis pela perturbação que causam na neutralidade do sistema tributário²⁵.

Nesse sentido, o que buscam os defensores desse imposto no Brasil é uma unificação da tributação sobre o consumo em uma única figura tributária, o IVA, de modo a facilitar o controle de seu regime jurídico, em especial os efeitos extrafiscais causados por qualquer tributo.

Em relação especificamente à guerra fiscal, adverte Ricardo Pires Calciolari sobre o IVA:

É evidente que a solução mais clara para o fim da guerra fiscal nos Estados é a sempre apontada criação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) federal. A competência tributária desse tributo, por apresentar grande possibilidade de indução de condutas, é mais bem colocada nas mãos da União, visto que esta dispõe de competência reguladora ampla²⁶.

Dessa forma, a substituição do ICMS e do ISS por outro imposto, sob o controle da União, certamente reduziria as chances de instauração de uma guerra fiscal, uma vez que seria reduzida a competência tributária dos outros entes federativos.

Entretanto, justamente essa redução da autonomia tributária que tem sido alvo de críticas à criação de um IVA nacional, pois resta notório que assim “[...] os Estados dependerão da correta distribuição do *quantum* arrecadado, tornando-se cada vez mais dependentes do repasse de verbas”²⁷.

Ademais, não só a mitigação da competência tributária dos entes federativos parece ser a solução para a guerra fiscal, uma vez que isso não impede a concessão de incentivos financeiros, ou outros benefícios.

²⁵ DIEFENTHAELER, Ricardo. Os Caminhos do IVA no Brasil. *Direito Tributário em Questão*: Revista da FESDT. n. 7. Porto Alegre: FESDT, 2011. p. 169-190. jan./jun. 2011. p. 187.

²⁶ CALCIOLARI, R. P. Aspectos... op. cit. p. 25.

²⁷ Idem.

Os Estados e Municípios precisam da intervenção por meios próprios no combate às desigualdades regionais, mesmo que por intermédio da concessão de incentivos aos investimentos privados. O papel do Estado Federal deveria se limitar a coordenar e fiscalizar esses projetos dos entes federativos, impedindo a instauração da guerra fiscal.

Assim, não se pode negar que a criação de um imposto federal, o IVA, combateria com afinco a instauração da guerra fiscal no âmbito da Federação, porém, a retirada da competência do ICMS e ISS dos Estados e Municípios encontraria muita resistência por parte destes, uma vez que, como afirma Marcos Cintra, “[...] eles vão acabar perdendo essa arrecadação, que é importante e ficar cada vez mais dependentes da política do pires na mão para pedir repasse de dinheiro ao governo federal”²⁸.

4.2.2 A Implantação do Princípio do Destino na Cobrança do ICMS como Combate à Guerra Fiscal no Plano Estadual

Conforme já foi apontado neste trabalho, o regime jurídico do ICMS adota o princípio da tributação na origem, isso quer dizer que o Estado responsável pela arrecadação do imposto é aquele onde se inicia a operação de circulação da mercadoria.

Nesse caso, embora o ICMS adote a postura, do ponto de vista federal, de imposto sobre o consumo, no âmbito estadual este assume também a roupagem da tributação sobre consumo, visto que as primeiras operações realizadas com a mercadoria, saída da fábrica produtora, ensejará a incidência do tributo.

De acordo com Ricardo Varsano, como os fatores de produção são mais maleáveis que os de consumo, no tocante à sua mobilidade territorial, estes se tornam alvos mais propícios aos Estados que lhes desejam atrair, instaurando a guerra fiscal, de modo que “a minimização do estímulo para dela participar requer que se transforme o ICMS em um imposto sobre consumo também do ponto de vista do governo estadual”²⁹.

A proposta que viabilizaria tal situação consiste na adoção do princípio da tributação no local de destino.

Dessa forma, seria eliminada a alíquota interestadual do imposto, ao passo que os produtos designados ao consumo em determinado Estado da Federação, independentemente

²⁸ ALBUQUERQUE, Marcos Cintra Cavalcanti de. *Bandeira Branca na Guerra Fiscal*. Disponível em: <http://www.marcoscintra.org/artigos2.php?id_artigos=752&id_veiculo=11> Acesso em: 22 nov. 2012.

²⁹ VARSANO, Ricardo. *A Guerra Fiscal do ICMS: Quem Ganha e Quem Perde*. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/ppp/pdf/ppp15.pdf>> Acesso em: 23 nov. 2012.

do local de produção, gerariam receita unicamente àquele Estado. Já os bens nele produzidos, porém destinados a outros estados, não seriam tributados por este ente federativo.

Sobre o tema, adverte Ricardo Varsano:

Essa sistemática não elimina de todo a guerra fiscal, mas impõe fortíssima restrição à eficácia dos incentivos do ICMS. Como todas as saídas de mercadorias destinadas a outros estados ou ao exterior não são tributadas, não servem de base para a concessão de incentivos; e como a Constituição veda aos estados estabelecer diferença tributária entre bens em razão de sua procedência ou destino, não há como privilegiar o consumo de bens produzidos no estado. A única forma possível de conceder benefício fiscal para atrair empreendimentos é a redução do imposto a recolher, cujo valor agora depende do volume de vendas da empresa para dentro do estado. Evidentemente, somente as empresas que pretendam dirigir sua produção primordialmente para esse mercado poderão ser atraídas. Ademais, elimina-se a hipótese – que, como se viu, existe atualmente e não é mera curiosidade teórica, pois efetivamente ocorre – de um estado conceder incentivo, e outro pagar a conta³⁰.

Portanto, resta notório que a cobrança do ICMS no local do destino constitui método eficaz para moderação da guerra fiscal no plano estadual, uma vez que impede os Estados de conseguirem atrair empresas por meio de incentivos fiscais, eis que estes não surtiriam efeitos.

Aliado a isso, convém destacar outros benefícios que seriam alcançados com essa mudança no regime jurídico do ICMS. Consoante o supracitado autor, eliminar-se-ia a redistribuição de receita quando uma operação é seguida por outra que decorre de incentivo fiscal; produtos que interferem diretamente no orçamento das famílias mais pobres poderiam ser barateados com mais facilidade por meio dos benefícios fiscais; e Estados menos desenvolvidos, que costumam ser mais consumidores que produtores, teriam melhor distribuição dos recursos fiscais³¹.

Fernando Rezende compartilha deste entendimento, asseverando que “passando o imposto estadual a incidir sobre o consumo, diminuem as disparidades na repartição regional das bases tributárias estaduais, pois a desigualdade na repartição do consumo é menor do que aquela relativa à produção”³².

Ademais, sobre o temor dos Estados produtores em terem suas receitas reduzidas, continua o autor que não “[...] haverá perdas para os estados mais desenvolvidos, pois eles se

³⁰ Idem.

³¹ Idem.

³² REZENDE, Fernando. ICMS: Como Era, o que Mudou ao Longo de Tempo, Perspectivas e Novas Mudanças.. *Cadernos Fórum Fiscal: Programa Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros e Fundação Getulio Vargas*. nº 10. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos_presenciais/Forum_Estados/FFEB_Caderno_n_10.pdf > Acesso em 23 nov. 2012.

beneficiarão de um mercado consumidor mais forte e de um padrão de consumo mais elevado, que geram mais receita em função da seletividade aplicada às alíquotas do imposto”³³.

Há quem discorde da mudança do regime de tributação do ICMS para o Estado de destino, como Misabel Derzi, em especial por não se tratar do modelo ideal para as comunidades de integração, no presente caso, o Mercosul, devendo permanecer o princípio da origem, com a repartição financeira por meio de alíquotas diferenciais e fundos de compensação³⁴.

Outras desvantagens podem ser encontradas, como impactos na economia dos Estados produtores, em caso de uma transição abrupta, ou o despreparo das Secretarias Estaduais da fazenda em lidar com um maior número de contribuintes, mas nada que não possa ser contornável.

Em todo caso, tratando-se de resolver os problemas que surgem internamente com o ICMS, em especial a guerra fiscal entre os Estados, uma reforma no sistema tributário e adoção deste princípio apresentaria verdadeira eficiência, especialmente se feita aos poucos, reduzindo-se a alíquota interestadual paulatinamente, para minimizar suas consequências negativas.

Ademais, conforme Fernando Rezende, “[...] o que a transição da cobrança do ICMS para o destino estaria agora fazendo é corrigir um vício cuja origem remonta há mais de 40 anos e que ao perdurar durante todo esse tempo, tornou-se a causa de inúmeros conflitos e distorções”³⁵.

4.2.3 A Adoção do Princípio da Tributação no Local do Estabelecimento Tomador do Serviço como Solução à Guerra Fiscal entre os Municípios

O artigo 3º da Lei Complementar nº 116/03, que dispõe sobre o ISS, já definiu que o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, uma vez que lá se consideraria o serviço prestado.

Já foi mencionado neste trabalho que tal dispositivo abre margem para a criação de estabelecimentos meramente formais, as sedes de fachada, também conhecidos por “estabelecimentos de papel”, normalmente empresas que transferem formalmente a sede para municípios atrativos em razão da menor alíquota de ISS.

³³ Idem.

³⁴ DERZI, M. A. M. A Necessidade... op. cit. p. 29-30.

³⁵ REZENDE, F. Como Era... op. cit.

Na região metropolitana de São Paulo acontece caso muito típico, onde municípios como Barueri e Santana do Parnaíba literalmente convidam as empresas que prestam serviço em São Paulo, onde a alíquota média do ISS é de 5%, para se instalarem em seu território, onde recolherão o tributo em valor muito inferior.

Nem a Emenda Constitucional nº 37/02, que introduziu o artigo 88 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, fixando alíquota mínima para o ISS em 2%, foi capaz de dar um fim à guerra fiscal, uma vez que, em relação à região metropolitana de São Paulo, ainda representaria aos particulares uma economia de mais da metade do valor arrecadado em ISS.

Em relação a isso, Ives Gandra da Silva Martins e Marcos Cintra Cavalcanti de Albuquerque sugerem uma alteração na forma de cobrança do ISS, exigindo-se o tributo no local de prestação do serviço. Segundo os autores:

[...] uma correta interpretação da legislação do ISS implicaria entender que o “estabelecimento de prestação” é o local onde o serviço é executado e disponibilizado ao cliente final, e nesse caso na imensa maioria das vezes o local do “estabelecimento do prestador” coincidirá com o do “estabelecimento do tomador”. Nesse caso, mesmo que a sede administrativa, ou o endereço formal, de uma empresa de serviços esteja em outro município, o recolhimento do ISS deveria ser no município onde ocorre a atividade produtora e consumidora dos serviços³⁶.

Em resumo, “[...] há que se inverter a legislação. O que hoje é a exceção (tributo devido no local do estabelecimento de tomador do serviço, no destino) passaria a ser a regra; e a regra (tributo devido no local do estabelecimento prestador do serviço, na origem) passaria a ser a exceção”³⁷.

Destaca-se que essa sistemática tem sido adotada pelo município de São Paulo, em razão de nova interpretação dada ao artigo 3º da LC nº 116/03. O referido município, por meio da Lei Municipal nº 14.042/05, tem exigido que as empresas prestadoras de serviço em seu território realmente comprovem a localização de sua sede em outro local, sob pena de recolhimento do ISS na alíquota da cidade de São Paulo.

Conforme Ives Gandra e Marcos Cintra, tal lei está sendo questionada no Judiciário, uma vez que as empresas poderão ser cobradas novamente no município onde estão formalmente sediadas³⁸, por isso a necessidade de definição exata de um local de tributação, preferencialmente o de prestação do serviço.

De acordo com os ilustres pensadores, tal proposta admite algumas vantagens.

³⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva; ALBUQUERQUE, Marcos Cintra Cavalcanti de. *Solução para a Guerra Fiscal do ISS*. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/30sp/solucao-para-a-guerra-fiscal-do-iss-ives-gandra-da-silva-martins-marcos-cintra-cavalcanti-de-albuquerque>> Acesso em: 23 nov. 2012.

³⁷ Idem.

³⁸ Idem.

Primeiramente, suprimiria as diferentes interpretações sobre o local de recolhimento do tributo, eis que ocorreria sempre no local do estabelecimento do tomador do serviço, independentemente de definições formais acerca do domicílio legal das empresas³⁹.

Em segundo lugar, apontam os autores que “[...] permitiria alterar o regime de arrecadação do tributo, tornando a retenção na fonte uma obrigação do tomador do serviço, que o recolheria no município de funcionamento de seu estabelecimento”⁴⁰. De quebra, a fiscalização de cada município poderá ficar restrita às empresas que trabalham dentro de seu território, eliminando questões de competência.

Por fim, ao se eliminar os chamados municípios-corsários, criar-se-ia um cenário de maior justiça social. Isso porque “o município produtor se beneficia da renda e dos empregos gerados pela prestação dos serviços; e o município consumidor fica com a receita tributária. Uma situação aceitável do ponto de vista de equidade”⁴¹.

Dessa forma, a substituição do local de tributação do ISS, passando-se do domicílio da empresa prestadora, para o local de prestação do serviço, configura mecanismo bastante eficiente ao combate à guerra fiscal entre os municípios brasileiros.

4.2.4 Outras Medidas para Atenuação dos Conflitos

Guilherme de Camargo, em seu artigo sobre a guerra fiscal e seus efeitos, apresentou alguns mecanismos convenientes à atenuação dos conflitos tributários entre os entes da Federação, além daqueles que já foram abordados neste trabalho.

Não se tratam de reformas complexas no sistema tributário nacional, capazes de abolirem totalmente as concorrências entre os entes políticos, mas medidas que certamente provocariam algum efeito positivo.

Segundo o autor, uma das possibilidades seria a “reestruturação normativa das matérias relativas à concessão de incentivos fiscais por entes subnacionais, prevendo expressa e claramente as hipóteses possíveis e principalmente as sanções no caso de seu descumprimento”⁴².

Dessa maneira, uma reforma com precisão cirúrgica na legislação infraconstitucional que trata da concessão de incentivos fiscais, em especial a lei complementar nº 24/75, poderia trazer significativa repercussão na questão da guerra fiscal.

³⁹ Idem.

⁴⁰ Idem.

⁴¹ Idem.

⁴² CAMARGO, G. B. de. A Guerra... op. cit. p. 220.

Atualmente exige-se a ratificação de todos os estados da Federação para a autorização de outorga de um benefício fiscal. Uma alteração que possibilitasse a aprovação por maioria garantiria que os estados levassem mais ao crivo do CONFAZ suas propostas de incentivo, uma vez que hoje a negativa de um membro é suficiente para sua reprovação, o que faz os estados concederem os benefícios à revelia do órgão.

Ademais, o referido autor aponta também a necessidade de uma reforma institucional do CONFAZ, atribuindo-lhe maior competência para fiscalização e repressão dos atos editados sem seu julgamento⁴³.

Essa medida seria demasiadamente importante para uma rápida atuação nos casos de incentivos fiscais concedidos sem aprovação em convênio e com grande potencial de prejuízos aos outros entes da Federação.

Hoje a maioria dos casos deve ser combatida no Supremo Tribunal Federal, por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade contra os normativos estaduais que permitem a concessão dos benefícios. Por óbvio, o Poder Judiciário, em razão de todo o trâmite processual, possui uma resposta muito mais lenta que a atuação direta de um órgão administrativo, quando dotada de competência e a devida eficiência. Dessa forma, a ampliação das atribuições do CONFAZ pode colaborar significativamente no combate à guerra fiscal.

Outro mecanismo trazido por Guilherme Bueno de Camargo consiste na “inclusão de dispositivo legal que permita ao CADE impor medidas compensatórias às empresas beneficiadas com incentivos fiscais que tenham sido concedido ao arrepio das normas gerais sobre o assunto”⁴⁴.

Cuida-se de solução parecida com a anterior, que consiste em maior atribuição de poderes aos órgãos administrativos responsáveis pela proteção de princípios constitucionais, no presente caso, a livre concorrência.

Outrossim, aponta o autor a necessidade de “instituição de obrigatoriedade legal de transparência nos acordos celebrados entre os entes subnacionais e empresas, vedando a existência de contratos e termos de acordo secretos”⁴⁵.

Nada além do respeito ao princípio constitucional da publicidade, que deve reger todos os atos da administração pública, uma vez que sempre estarão envolvidos recursos públicos nas negociações.

⁴³ Idem.

⁴⁴ Idem.

⁴⁵ Idem.

Por fim, Guilherme de Camargo defende a “criação de um fórum permanente, com a participação de representantes de Estados, Municípios e do governo federal, para discussão e negociação de políticas de desenvolvimento econômico e social das diversas regiões do país”⁴⁶.

Logicamente, se todos os entes da Federação demonstram interesse na extirpação da guerra fiscal, bem como no desenvolvimento socioeconômico do país e redução das desigualdades regionais, nada mais justo que se manter o debate vivo o tempo todo, a fim de buscarem-se as melhores soluções a essas questões.

Enfim, apresentados os principais mecanismos sugeridos na doutrina para o fim da guerra fiscal no Brasil, passa-se ao último tópico do presente trabalho, onde se tratará do andamento da reforma tributária no país, com as perspectivas de adoção de uma solução à questão das disputas fiscais, além de uma abordagem sobre os rumos do federalismo brasileiro.

4.3 PERSPECTIVAS EM RELAÇÃO À GUERRA FISCAL

4.3.1 A Reforma Tributária: Proposta de Emenda Constitucional nº 233/08

Em fevereiro de 2008, o Governo Federal apresentou ao Congresso Nacional a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 233/08, visando à alteração de vários dispositivos do atual sistema tributário, de modo que se tornou conhecida como a mais recente proposta de reforma tributária.

Segundo a própria cartilha sobre a reforma tributária, elaborada pelo Ministério da fazenda, consistiria no seguinte os principais objetivos da PEC nº 233/08:

- 1) simplificar o sistema tanto no âmbito dos tributos federais quanto do ICMS, eliminando tributos e reduzindo e desburocratizando a legislação tributária;
- 2) acabar com a guerra fiscal entre os Estados, com impactos positivos para o investimento e a eficiência econômica;
- 3) implementar medidas de desoneração tributária, principalmente nas incidências mais prejudiciais ao desenvolvimento;
- 4) corrigir as distorções dos tributos sobre bens e serviços que prejudicam o investimento, a competitividade das empresas nacionais e o crescimento;
- 5) aperfeiçoar a política de desenvolvimento regional, medida que isoladamente já é importante, mas que ganha destaque no contexto da reforma tributária como condição para o fim da guerra fiscal;

⁴⁶ Ibidem. p. 221.

6) melhorar a qualidade das relações federativas, ampliando a solidariedade fiscal entre a União e os entes federados, corrigindo distorções e dando início a um processo de aprimoramento do federalismo fiscal no Brasil⁴⁷.

Em relação à simplificação dos tributos federais, a PEC nº 233/08 pretende extinguir as contribuições COFINS, PIS e CIDE-Combustível, unificando-as sobre o Imposto sobre Valor Agregado Federal – IVA-F.

Além disso, a Contribuição Social sobre Lucro Líquido – CSLL seria incorporada ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, deixando também de existir.

Em relação ao ICMS, a proposta de reforma tributária também busca a sua simplificação. De acordo com a cartilha do Ministério da fazenda, isso seria feito com a “[...] unificação das 27 legislações estaduais do ICMS em uma única legislação. A mudança será feita com a extinção do atual ICMS e a criação de um ‘Novo ICMS’, que tem a mesma abrangência em termos de mercadorias e serviços do atual”⁴⁸.

A PEC ainda propõe o controle das alíquotas do ICMS por parte do Senado Federal e do CONFAZ, o primeiro evitando o aumento da carga tributária, com alíquotas muito elevadas, enquanto o segundo garantiria a preservação da receita.

Ademais, o governo federal pretende reformar o ICMS de modo que ele possa acabar com a guerra fiscal entre os estados. Segundo o Ministério da Fazenda, “a forma mais segura de eliminar a guerra fiscal é modificando a cobrança do ICMS nas transações interestaduais, fazendo com que o imposto seja devido ao Estado de destino”⁴⁹.

Nesse sentido, verifica-se que a proposta de reforma tributária optou pela adoção do princípio de cobrança no local de destino, embora com algumas significativas adaptações, para garantir uma transação com menores consequências, além de facilitar sua aprovação entre os Estados.

Isso porque uma mudança brusca no sistema do ICMS ocasionaria alguns problemas, como um forte impacto na distribuição de receitas entre os estados, eis que os consumidores arrecadariam mais que os produtores, bem como os incentivos fiscais, compromissos assumidos por diversos estados com as empresas, não conseguiriam ser extintos de imediato, sem causar efeitos na economia local.

⁴⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Reforma Tributária*. Brasília, 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/Cartilha-Reforma-Tributaria.pdf>> Acesso em: 24 nov. 2012.

⁴⁸ Idem.

⁴⁹ Idem.

Tendo isso em vista, foi proposta uma transição gradual da cobrança do ICMS do estado de origem, ao estado de destino, com o processo sendo finalizado apenas oito anos depois de aprovada a reforma.

Ademais, a PEC visa manter uma alíquota de 2% a ser cobrada ainda no local de origem, uma vez que isso representaria um estímulo à fiscalização. Segundo a cartilha do Ministério da Fazenda, “esta cobrança na origem a uma alíquota reduzida não é suficiente para induzir a guerra fiscal, sendo absolutamente compatível com o objetivo de acabar com a competição predatória entre os Estados”⁵⁰.

Como se pode notar, a proposta de reforma tributária, em relação ao ICMS, apresenta mecanismos bastante sólidos, apresentando boas chances de sucesso no combate à guerra fiscal e, em razão da preocupação em não reduzir drasticamente a receita dos estados, pode resultar numa aprovação por parte destes.

Justamente com fundamento nessa compensação dos estados que possam a ter suas receitas reduzidas com o advento da reforma tributária, existe a previsão de criação do Fundo de Equalização de Receitas – FER.

De acordo com o governo federal, “o objetivo desta proposta é permitir que os Estados que ganham com a mudança possam contribuir parcialmente para a compensação dos eventuais perdedores”⁵¹.

Além disso, demonstrando verdadeiro interesse no combate à guerra fiscal, a PEC nº 233/08 propõe regras e sanções aos que concederem novos benefícios fiscais sem a devida observação das normas constitucionais e legais:

Se a reforma contempla um prazo de transição para a progressiva desativação dos benefícios já concedidos na guerra fiscal, há uma preocupação em impedir que novos incentivos venham a ser concedidos irregularmente. Para alcançar este objetivo, propõe-se a suspensão das transferências do Fundo de Participação dos Estados (FPE), do FER e dos recursos da política de desenvolvimento regional aos Estados que concederem novos benefícios em desacordo com as normas constitucionais⁵².

Destarte, ao menos no que tange às disputas tributárias no âmbito estadual, a reforma parece bastante efetiva e preocupada em seu combate, propondo várias alterações na sistemática do ICMS.

Já em relação à guerra fiscal entre os municípios, em que pese não alcançar o montante dos prejuízos que surgem na esfera estadual, a PEC nº 233/08 manteve-se omissa, o que aponta em grande erro por parte do governo federal.

⁵⁰ Idem.

⁵¹ Idem.

⁵² Idem.

Conforme foi apontado no tópico anterior, ao adotar o princípio do recolhimento do ISS no local do tomador do serviço, grande parte dos problemas envolvendo a concorrência municipal estaria resolvida, isso sem mencionar outras vantagens que seriam alcançadas com a referida mudança.

Se o governo federal já propôs a alteração do lugar de cobrança do ICMS, transferindo-o para o estado de destino, poderia ter seguido o mesmo rumo no tocante ao imposto municipal, solucionando igual problema.

Enfim, outra medida visada pela PEC nº 233/08, corresponde à busca por melhoria no federalismo brasileiro.

Consoante cartilha do Ministério da Fazenda sobre a proposta de reforma tributária, um dos objetivos seria a mudança da base de repartição de receitas, sobre a qual são calculados os valores dos Fundos de Participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM).

De fato, o retorno do federalismo cooperativo ao Brasil seria a melhor solução para, não só acabar com a guerra fiscal, mas também colocar em prática os objetivos constitucionais de redução das desigualdades regionais.

Entretanto, não só alterando a repartição de receitas o governo federal atingirá o referido escopo. Faz-se necessário uma mudança de postura da própria União, de modo a aproximar-se cada vez mais dos entes federativos.

Percebe-se que se trata realmente de uma preocupação do governo, conforme trecho constante da exposição de motivos da reforma:

Embora a Reforma Tributária procure contribuir para o aprimoramento das relações federativas, ainda permanece um grande desafio para que o Brasil tenha modelo federativo justo, equilibrado e eficaz. Neste sentido, ao enviar o projeto de Reforma Tributária para o Congresso, o governo federal está propondo aos Estados e Municípios a abertura de um amplo debate sobre competências dos entes federados e seu financiamento, e sobre um regime de partilhas que não apenas seja justo, mas que também seja um instrumento de indução de melhora da qualidade dos serviços prestados à população⁵³.

Dessa forma, o melhor caminho para a solução dos problemas do sistema tributário nacional, entre eles a guerra fiscal, consiste na reaproximação do governo federal com os entes federativos, deixando a União de competir com os estados e municípios por maior arrecadação de tributos, e movendo suas ações em direção ao restabelecimento do federalismo cooperativo no Brasil.

Nesse sentido que será traçado o próximo item deste trabalho, identificando os problemas e buscando soluções para o resgate do federalismo brasileiro.

⁵³ Idem.

4.3.2 O Necessário Resgate do Federalismo Brasileiro

Conforme foi abordado no primeiro capítulo deste trabalho, o federalismo brasileiro estabeleceu uma forma de repartição da competência tributária, o que envolvia a criação de instituições de tributos federais, estaduais e municipais, bem como a criação de fundos de participação nas receitas, que obrigava alguns entes federativos a repartirem determinado percentual da arrecadação.

Nas palavras de Fernando Scaff e Alexandre da Silveira:

Tudo conduzindo ao perfeito equilíbrio e harmonia da federação, garantindo ampla autonomia dos Estados e Municípios, que também seriam equânimes em matéria de competência legislativa e igualmente agraciados com suficiente autonomia financeira oriunda das competências tributárias próprias e repartidas das receitas de outros entes⁵⁴.

Todavia, após mais de 20 anos de promulgação da Carta Magna, esta sofreu diversas alterações e, também em razão de outras práticas do governo central, “[...] acompanha-se fenômeno que pode ser identificado como retorno a posições mais centralistas, com a balança federativa pendendo em favor da União, em detrimento de Estados e, principalmente, Municípios”⁵⁵.

Os referidos autores justificam esse deslocamento das competências tributárias cada vez mais em favor da União, devido a sucessivas crises de má gestão protagonizadas pelos poderes estaduais e municipais, o que tem acarretado na retirada da autonomia dos entes federativos, seja financeira ou propriamente administrativa⁵⁶.

Essa postura adotada pela União tem ficado cada vez mais evidente em razão de sua falta de interesse na arrecadação de alguns tributos, como o Imposto de Renda, IPI e CIDE-Combustíveis. Isso porque se tratam de espécies tributárias que exigem, ao final, uma repartição das receitas.

De acordo com Fernando Scaff e Alexandre da Silveira, “passou a União então a centrar sua atenção nas contribuições (sociais e de intervenção no domínio econômico), cuja arrecadação vem galopando, em estatísticas que saltam aos olhos, justamente porque sua receita é renda própria e insuscetível de repartição”⁵⁷.

Ademais, continuam os aludidos autores:

⁵⁴ SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Competência Tributária, Transferências Obrigatórias e Incentivos Fiscais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 285-302. p. 290.

⁵⁵ Idem.

⁵⁶ Ibidem. p. 291.

⁵⁷ Idem.

Tanto assim é que, muito embora teoricamente vinculados diretamente ao orçamento da Seguridade Social, PIS, COFINS e CSLL (sem contar com a contribuição previdenciária), responderam em 2008 por 6,4% do PIB nacional. Enquanto os tributos federais com maior arrecadação (IR e IPI), cuja soma deveria ser muito superior justamente porque visam o financiamento de todas as demais atividades a serem desenvolvidas pelo Estado, e não apenas a Seguridade Social, alcançam o montante de 8,08%. Em 2000, esses coeficientes já eram de 7,2% (IR + IPI) e 5,2% (COFINS + CSLL + PIS/PASEP)⁵⁸.

Aliado a isso, quando o país resta tomado por alguma crise econômica, acompanhada de reduções na compra e venda de bens de consumo duráveis, a solução normalmente buscada é a redução das alíquotas do IPI e do IOF.

Por certo que esses impostos possuem um caráter extrafiscal regulador, todavia, é amplamente notório que estados e municípios tiveram significativas perdas de receita, que comprometem a autonomia financeira dos entes federativos.

Essa postura leva os autores a questionarem, “por que a União não isentou a COFINS, cuja receita não é compartilhada”⁵⁹?

Destarte, a União tem aumentado, paulatinamente, sua participação nas receitas angariadas com os tributos sobre o consumo, mudando “[...] o paradigma segundo o qual a maior fatia da arrecadação dos impostos sobre o consumo, historicamente, desde a implantação da República, sempre pertenceu aos Estados”⁶⁰.

Assim, trata-se de ações que levam a União a não colaborar com o real desenvolvimento socioeconômico regional, com o único intento de garantir maior receita própria e centralização do poder.

Em relação à postura da União frente à guerra fiscal, adverte Carlos Mesquita:

[...] pode-se afirmar que a União contribui de maneira incisiva para agravar e perenizar a guerra fiscal entre os Estados para daí tirar proveito com o objetivo de centralizar todas as receitas tributárias em sua competência, restando aos demais “entes federados”, tão somente, a competência tributária sobre impostos sem importância, locais ou subnacionais⁶¹.

Por fim, conclui o autor que centralizando os tributos mais importantes na competência da União, o sistema tributário nacional tem-se aproximado cada vez mais de um regime unitário⁶².

Justamente por tal motivo que a última proposta da reforma tributária, consubstanciada na PEC nº 233/08, qual seja aprimorar as relações entre os entes da

⁵⁸ Idem.

⁵⁹ MESQUITA, Carlos José Wanderley de. Um Novo Enfoque sobre a Guerra Fiscal no Brasil. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. v. 104. p. 203-257. maio/jun. 2012. p. 249.

⁶⁰ Ibidem. p. 239.

⁶¹ Ibidem. p. 248.

⁶² Ibidem. p. 249.

Federação e resgatar o princípio federativo no Brasil, caracteriza a mais importante das medidas a ser adotada de imediato, não só como solução à guerra fiscal, mas também em prol do desenvolvimento socioeconômico, evitando-se o agravamento das disparidades regionais.

Nesse sentido, pertinente trazer à tona as palavras de Ricardo Pires Calciolari, quando adverte que qualquer mudança na sistemática dos tributos “[...] será sempre paliativa se não for devidamente acompanhada por um projeto desenvolvimentista, pautado pelo cooperativismo entre os entes políticos e planejado pela União com o fulcro de combater as desigualdades regionais”⁶³.

Já foi exposto neste trabalho que o federalismo consiste na união de entes subnacionais, dotados de grande autonomia governamental, inclusive financeira, mas que se despem da soberania para a criação do Estado Federal, o qual representa sempre a união de vontades das unidades federativas.

Ademais, a Constituição Federal de 1988 adotou a forma federativa de Estado, inclusive sob a proteção de cláusula pétrea, atribuindo, assim, a função à União de “elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social”⁶⁴.

Sob tal aspecto, não pode a União contribuir para a instauração da guerra fiscal em seu território, devendo sempre combater tais práticas.

Já afirmavam Alexander Hamilton, James Madison e John Jay, em sua obra “O Federalista”, quando diziam que “uma União sólida terá a máxima significação para a paz e apara a liberdade dos Estados, como uma barreira contra facções e insurreições internas”⁶⁵.

As últimas políticas adotadas por este ente têm sido bastante agravantes para o atual sistema tributário e o federalismo brasileiro, o que exige uma mudança de postura.

Até porque o federalismo no Brasil nasceu com a bandeira cooperativista, onde os entes subnacionais devem trabalhar harmonicamente com o governo federal para o alcance dos objetivos em comum. Deve-se esquecer das ideias de agir isoladamente, eis que toda competência deve ser exercida em conjunto.

Dessa forma, a fim de se evitar as consequências da guerra fiscal, de modo a não prejudicar a arrecadação dos entes federativos e, principalmente, não onerar ainda mais os

⁶³ CALCIOLARI, R. P. Aspectos... op. cit. p. 26.

⁶⁴ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Congresso Nacional, 1988, art. 21, IX. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso em: 13 nov. 2012.

⁶⁵ HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *O Federalista*. Trad. de Heitor Almeida Herrera. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1984. p. 141.

contribuintes, toda proposta de reforma tributária deve passar, necessariamente, pela revisão de atitudes da União, Estados e Municípios.

Os dois últimos, primeiramente num controle da ambição de acúmulo de receitas, aliado à paciência de atuar de forma cooperativa com todos os entes da Federação, como preceitua a Carta Magna.

Já a União, assumindo a postura de governo central forte, capaz de direcionar os entes subnacionais a embarcarem em seus planos de desenvolvimento, garantindo o real crescimento econômico e harmonização regional.

Como afirma Ubaldo Balthazar, os contribuintes “[...] estão à espera de um sistema tributário economicamente neutro, juridicamente simples, financeiramente eficiente e politicamente transparente”⁶⁶.

Iniciar um resgate do federalismo cooperativo brasileiro parece ser o caminho mais adequado para dar eficácia a qualquer reforma nos mecanismo do sistema tributário nacional.

⁶⁶ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do Tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 194.

5 CONCLUSÃO

No presente trabalho de conclusão de curso, foi possível realizar um panorama geral de todos os aspectos jurídicos que envolvem a guerra fiscal, desde o seu surgimento, em razão da autonomia financeira concedida aos entes subnacionais pelo federalismo, passando pelas suas consequências e possíveis soluções, até uma abordagem sobre as perspectivas de adoção das medidas sugeridas.

Viu-se que o Brasil adotou o federalismo como forma de Estado, o que está, inclusive, positivado logo no artigo 1º da Constituição Federal de 1988.

A Federação se caracteriza pela união de estados-membros com determinada autonomia político-organizacional, inclusive financeira, os quais, por outro lado, abrem mão da soberania para a criação de um novo ente, o Estado Federal.

Conforme revisão histórica realizada, mencionou-se que o Estado Federal moderno teve seu nascimento no século XVIII, em especial com o surgimento dos Estados Unidos da América, impulsionados pelos escritos de Alexander Hamilton, James Madison e John Jay.

Identificou-se, também, a base do pensamento federalista, que possui estreita relação com a ideia do reconhecimento e valorização dos indivíduos, numa ânsia de proteger os cidadãos do poder absolutista, característica típica de Estados unitários.

Ademais, o principal elemento do princípio federativo restou determinado como a autonomia de seus membros componentes, sendo característica obrigatória a qualquer tipo de Federação.

De outra banda, em que pese exista esse elemento inerente a todas as Federações, viu-se que o federalismo não apresenta uma fórmula pronta, de modo que pode variar na doutrina os fundamentos comuns a todo tipo de Federação, porém, suas características jamais se distanciarão da divisão em entes autônomos e organizados para a construção da vontade soberana no Estado Federal.

Tratou-se, também, da classificação das Federações. No tocante à formação dos Estados Federais, poderiam ser por intermédio da agregação ou segregação. Havia, ainda, a possível divisão entre o federalismo simétrico e o assimétrico, em razão das características de divisão dos membros federativos. E, no tocante à hierarquia jurídica, harmonia e repartição de competência entre os entes integrantes, poderia ser dualista ou cooperativa.

Nesse sentido, notou-se que a Federação brasileira se formou de maneira centrífuga, cooperativista e assimétrica.

Identificou-se, como principal elemento, a cooperação entre os membros subnacionais, uma vez que, conforme tal princípio, estão presentes as noções de união, aliança, e solidariedade, de modo que nenhum ente federativo pode atuar isoladamente, mas sempre exercendo sua competência conjuntamente.

Em seguida, foi tratado do federalismo fiscal brasileiro após a Constituição Federal de 1988. Esse foi conceituado como o conjugado de providências dirigidas ao financiamento dos entes federativos e, principalmente, para servir de receita à colocação em prática das políticas públicas em suas esferas de competência.

Observou-se que o financiamento dos entes federativos pode ocorrer de duas formas, com a repartição das competências tributárias e a divisão das receitas tributárias.

A primeira se caracteriza pela própria divisão do poder de tributar entre os entes federados, a qual é feita pela Constituição Federal. Trata-se do efetivo federalismo fiscal, que distribui verdadeira autonomia.

Já a divisão das receitas tributárias trata da repartição de parte do montante arrecadado pela União para os estados e municípios, além da divisão de parte da importância tributada pelos estados-membros com os municípios que o integram. Isso permite maior eficácia no combate às desigualdades regionais dentro de uma própria Federação, trazendo a vantagem de propiciar aos entes periféricos mais pobres maior receita para aplicação em seu próprio território.

Nesse sentido, foi exposto que, devido ao federalismo cooperativo e de formação assimétrica, a fim de aproveitar as vantagens propiciadas pelas duas técnicas e garantir o equilíbrio socioeconômico entre os entes políticos, o Brasil adotou as duas formas na Constituição Federal de 1988, possuindo tanto uma repartição da competência tributária em âmbito vertical, como uma participação dos entes subdivididos nas receitas da União ou dos estados.

Desse modo, restou competente à União o Imposto de Importação, Imposto de Exportação, IR, IPI, IOF, ITR e Imposto sobre Grandes Fortunas, bem como a maioria das contribuições sociais, econômicas e corporativas e os empréstimos compulsórios. Aos estados, couberam-lhes o ICMS, IPVA e ITCMD, além das contribuições previdenciárias relativas a seus servidores públicos. Por fim, restou de competência municipal o ISS, IPTU e ITBI, além da contribuição para custeio da iluminação pública.

Em relação à repartição de receitas públicas, viu-se pertencer aos municípios 50% da receita do ITR e do IPVA, e 25% do ICMS e do que os estados receberem do repasse do IPI e da CIDE-Combustíveis. No tocante aos estados, couberam-lhes 10% do IPI

proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados, 29% da CIDE-Combustíveis e 20% dos impostos residuais da União.

Por fim, ainda se abordou a participação dos estados e municípios em fundos de vinculação de receitas, de modo que 48% da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados da União, seriam repassados ao FPE e FPM.

No fim do primeiro capítulo, foi descrito de modo geral todo o regime jurídico dos principais impostos dos estados e municípios, o ICMS e o ISS, de modo a identificar suas características básicas, uma vez que são os mais utilizados para concessão de incentivos fiscais e, conseqüentemente, instauração da guerra fiscal

Enfim, viu-se que o ICMS deveria ser um imposto predominantemente arrecadatório, mas que possui grande margem para utilização da função extrafiscal. Possui o seu regime geral positivado na Lei Complementar nº 87, de 1996, definindo a área fática dentro da qual o legislador estadual tem o condão de definir o fato gerador do tributo.

Ademais, foram expostas, no decorrer do trabalho, características importantes do ICMS, como a possibilidade de o Senado Federal editar resoluções reguladoras, a fim de limitar o poder de tributar dos estados. Entretanto, apontou-se como principal elemento do ICMS a sua não cumulatividade, determinando-se que seja compensado o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado.

Já em relação ao ISS, viu-se estar primordialmente regulamentado pela Lei Complementar nº 116 de 2003, de modo que seu fato gerador é a prestação de qualquer um dos serviços constantes de lista anexa da própria legislação, a qual, inclusive, estipulou que o serviço considera-se prestado, e o imposto devido, no local do estabelecimento prestador.

Como visto, normalmente é um tributo meramente arrecadatório, mas pode ser muitas vezes utilizados em sua função extrafiscal, podendo também ocasionar a instauração da guerra fiscal.

No segundo capítulo, tratou-se mais profundamente do tema dos incentivos fiscais, desde seu conceito, passando pelas limitações a sua concessão, até a identificação da maneira como eles podem instaurar uma guerra fiscal entre os entes da federação.

Foi visto que, de acordo com lições do economista e pensador John Keynes, entendia-se que a concessão de incentivos fiscais seria a chave para o desenvolvimento econômico, o que tracejou toda a política fiscal brasileira até meados da década de 1970.

Apontou-se que os incentivos fiscais integram a função extrafiscal dos tributos, uma vez que, com a redução da carga tributária, busca-se estimular os contribuintes a fazerem algo de acordo com a vontade do ente político, normalmente a instalação de investimentos privados em seu território.

Assim, foi possível conceituar incentivos fiscais como a diminuição da carga tributária parcial ou total, com vista a atrair investidores privados e propiciar o desenvolvimento econômico local. Entratanto, conforme visto, para não descaracterizar o interesse público, em especial o desenvolvimento econômico e a redução das desigualdades regionais, os benefícios fiscais precisam sempre ser instaurados de forma a trazer melhorias à região, num montante superior ao que poderia ser feito tão somente aplicando a receita de que o ente político abriu mão.

Em seguida, passou-se à diferenciação entre incentivos fiscais e financeiros, onde se percebeu que os benefícios fiscais ocorrem antes do pagamento do tributo, na seara da obrigação tributária, a qual é reduzida parcial ou totalmente. Por outro lado, os incentivos financeiros são concedidos pelo ente político, de acordo com sua própria receita e a devida destinação conforme os critérios de conveniência.

No tocante às formas de benefícios fiscais, foram apontados os seguintes: imunidades constitucionais, isenção legal, redução de base de cálculo e de alíquotas, concessão de crédito presumido, diferimento do pagamento de tributos e remissão e anistia.

Para se evitar falhas no estudo prévio da concessão do incentivo fiscal, bem como mau uso por parte do poder político, devido à corrupção e troca de favores entre governantes e particulares, o ordenamento jurídico brasileiro estipulou diversas formas de limitação ao poder de concessão de incentivos fiscais.

Dessa forma, abordou-se a limitação constitucional, presente especialmente no artigo 150, § 6º, da Carta Magna, segundo o qual apenas por lei específica se poderá conceder incentivos fiscais, o que caracteriza maior garantia de transparência e segurança jurídica. Também se encontra, na CF, limitativo em relação ao ICMS, o qual deve observar o disposto no artigo 155, § 2º, XII, g, ou seja, será competência de lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. Por fim, também existe a precisão do artigo 155, § 2º, IV e V da CF, em que resolução do Senado Federal estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais e de exportação, além de facultar a fixação alíquotas internas máximas e mínimas.

No tocante às limitações legais, foi objeto de estudo Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual preceitua que a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro. Além disso, abordou-se a LC nº 24/75 e a atuação do CONFAZ, que atende aos ditames do artigo 155, § 2º, XII, g, da CF, estabelecendo os mecanismos que norteiam a celebração dos convênios, com destaque à exigência de ratificação unânime por parte dos estados para fins de aprovação de um incentivo fiscal em matéria de ICMS.

Foi visto, assim, que tal disposição configura grande limitação ao poder de concessão de incentivos fiscais, desautorizando os entes políticos a outorgarem-nos sem moderação, revelando-se grande medida capaz de combater a guerra fiscal entre os Estados da Federação, bastasse apenas que fosse respeitada.

Por fim, configurou importante tema neste trabalho a necessária atuação do Supremo Tribunal Federal no combate à concessão indevida de incentivos fiscais. Foram vistos julgados onde a Suprema Corte tem determinado que a outorga de incentivos fiscais em relação ao ICMS deve respeitar a deliberação e ratificação unânime dos demais Estados no CONFAZ, declarando inconstitucional a sua concessão unilateral, por violação aos artigos 150, § 6º, e 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da CF. Além disso, abordou-se decisão vanguardista do STF, quando este decidiu pela autonomia dos entes federativos, emitindo precedente no sentido de que os estados não podem conceder incentivos fiscais sobre o montante da receita que deve ser transferida aos municípios.

O segundo capítulo terminou com a apresentação de como os incentivos fiscais podem ser usados para instauração de uma guerra fiscal entre os entes da mesma Federação.

Conceituou-se guerra fiscal como a exacerbação da concessão desmoderada de incentivos fiscais e financeiros, em desrespeito às limitações impostas pelo ordenamento jurídico e pela jurisprudência pátria, em razão da ambição por atrair incentivos privados ao território do ente outorgante.

Viu-se, também, que a guerra fiscal está fortemente ligada às questões de pressão política pela geração de empregos e o *marketing* político gerado em torno do governante que “venceu a batalha” e trouxe a implantação do investimento para seu território, aliado à eterna busca dos particulares em reduzir seus custos produtivos e aumentar a competitividade.

Ademais, foi exposto que também tem servido como incentivo a tais práticas, a bandeira da desconcentração industrial, sob a ideia de que a redução das desigualdades regionais não pode ser caracterizada como guerra fiscal.

No plano estadual, a guerra fiscal acontece principalmente utilizando-se como motivo de incentivos fiscais, o ICMS, até por apontar como o principal imposto incidente sobre o consumo no país.

Viu-se que um dos ensejadores da guerra fiscal no âmbito estadual é a tributação realizada na origem, uma vez que, esta ocorrendo no momento de saída da mercadoria do estabelecimento, os Estados disputam entre si, por meio de concessão de incentivos fiscais, mesmo que à revelia do ordenamento jurídico, pela localização das empresas privadas em seus territórios.

Ademais, também a característica da não cumulatividade do ICMS é mal aplicada e utilizada como arma na guerra fiscal, isso porque alguns estados têm conferido dificuldades à utilização de créditos obtidos em operações de circulação de mercadorias nos estados que descumprem a norma constitucional.

Já no âmbito dos municípios, destacou-se que a guerra fiscal é visivelmente mais modesta e já melhor controlada pelo ordenamento jurídico e os tribunais. Entretanto, ainda ocorrem práticas abusivas em relação ao ISS, principalmente em razão da sua cobrança ocorrer no local do estabelecimento do prestador de serviço, de modo que alguns municípios reduzem suas alíquotas para atrair empresas prestadoras para suas localidades.

O terceiro e último capítulo teve início abordando as consequências da guerra fiscal entre entes da Federação. Dentre elas, pode-se destacar como principal o aumento das desigualdades regionais, redução generalizada nas receitas públicas, maior dependência dos repasses da União e interferências na livre concorrência.

Em relação às desigualdades regionais e os incentivos fiscais, foi visto que se imagina, normalmente, que estes podem servir como atrativos de investimentos para as regiões menos industrializadas, possibilitando uma desconcentração industrial no país. Contudo, quando um ente federativo outorga benefícios fiscais visando à atração dos particulares, inevitavelmente só restará uma opção aos outros Estados ou Municípios, conceder igual ou maior benefício, instaurando a guerra fiscal. Assim, uma vez criado o cenário de disputa fiscal, os benefícios outorgados deixarão de ser decisivos para o local de implantação dos investimentos, que voltará a levar em conta outros fatores, como disponibilidade de mão de obra qualificada, mercado consumidor e infraestrutura, o que só aumentará as desigualdades regionais.

No tocante à redução de receitas, abordou-se que raramente há impacto direto no ente federativo que instaurou a disputa fiscal, visto que estes são compensados pelo imediato investimento privado, restando o prejuízo apenas para os entes perdedores e a própria

Federação. Todavia, em longo prazo, com a guerra fiscal cobrindo o território nacional, as perdas acontecerão na mesma proporção para todos os entes federativos, uma vez que as vantagens imediatas só serão usufruídas com cada vez maior renúncia de receita, acarretando em redução brusca de arrecadação por parte dos estados e municípios, de modo a não compensar mais o incentivo concedido.

Foi destacada, também, a interferência causada pela guerra fiscal na livre concorrência, pois restou evidente que uma empresa beneficiada por políticas de incentivos fiscais tem um diferencial enorme na concorrência, o que invariavelmente altera os preços na economia, prejudicando as demais empresas.

Assim, não restaram dúvidas acerca dos prejuízos trazidos pela guerra fiscal a toda a Federação, de modo que seu combate mostrou-se inteiramente necessário.

A segunda parte do último capítulo tratou disso, apontando mecanismos trazidos na doutrina tendentes a solucionar a guerra fiscal.

O primeiro deles foi a criação de um imposto que pudesse substituir o IPI, o ICMS, o ISS, o PIS e a COFINS, assumindo um regime unificado, uniforme e amplo, buscando uma unificação da tributação sobre o consumo em uma única figura tributária, o IVA, de modo a facilitar o controle de seu regime jurídico, em especial os efeitos extrafiscais causados por qualquer tributo.

Apontou-se que a substituição do ICMS e do ISS por outro imposto, sob o controle da União, certamente reduziria as chances de instauração de uma guerra fiscal, uma vez que seria reduzida a competência tributária dos outros entes federativos, porém, justamente essa redução da autonomia tributária aumentaria a dependência de repasses da União, o que dificulta sua aprovação.

Em relação apenas à guerra fiscal estadual, foi trazida como proposta de solução, a substituição da cobrança do ICMS para o estado de destino, de modo que seria eliminada a alíquota interestadual do imposto, ao passo que os produtos designados ao consumo em determinado Estado da Federação, independentemente do local de produção, gerariam receita unicamente àquele Estado. Já os bens nele produzidos, porém destinados a outros estados, não seriam tributados por este ente federativo. O principal efeito disso seria os Estados não conseguirem atrair empresas por meio de incentivos fiscais. Sem contar, ainda a eliminação dos problemas referentes a não cumulatividade do ICMS.

Já no plano municipal, observou-se que ideia semelhante traria a mesma solução à guerra fiscal. Trata-se de alterar a forma de cobrança do ISS, exigindo-se o tributo no local de

prestação do serviço. Isso impediria as empresas de mudarem seu endereço formal para outros municípios, a fim de recolherem o ISS a menor.

Aliado a isso, também se sugeriu o fortalecimento de órgãos administrativos como o CADE e o CONFAZ, de modo que a fiscalização da concessão desmoderada de incentivos fiscais não precisem ser feitas somente por meio de provocação do Judiciário.

Enfim, o último item deste trabalho se propôs a apresentar as perspectivas em relação à guerra fiscal, principalmente no tocante à reforma tributária.

Conforme foi visto, a última proposta de reforma tributária apresentada pelo governo federal, configurada na PEC nº 233/08, indicou algumas das medidas apresentadas nesse trabalho com vista a solucionar a guerra fiscal.

Pretende-se extinguir as contribuições COFINS, PIS e CIDE-Combustível, unificando-as sobre o Imposto sobre Valor Agregado Federal – IVA-F, além de se adotar do princípio de cobrança no local de destino em relação ao ICMS.

Isso seria feito visando-se garantir uma transação com menores consequências, de maneira gradual a cobrança do ICMS do estado de origem seria transmitida ao estado de destino, com o processo sendo finalizado apenas oito anos depois de aprovada a reforma, inclusive para facilitar sua aprovação pelos estados.

Até porque uma mudança brusca no sistema do ICMS ocasionaria alguns problemas, como um forte impacto na distribuição de receitas entre os estados, eis que os consumidores arrecadariam mais que os produtores, bem como os incentivos fiscais, compromissos assumidos por diversos estados com as empresas, não conseguiriam ser extintos de imediato, sem causar efeitos na economia local.

Por fim, a PEC nº 233/08 revelou a necessidade de se resgatar o federalismo brasileiro, com União, Estados e Municípios trabalhando conjuntamente para o desenvolvimento nacional.

Isso porque a União, nos últimos anos, esteve aumentando, paulatinamente, sua participação nas receitas angariadas com os tributos sobre o consumo, o que estava acarretando prejuízos ao real desenvolvimento socioeconômico regional, com o único intento de garantir maior receita própria e centralização do poder.

Por esse motivo, este trabalho conclui que a melhor medida a ser tomada para solucionar não só a guerra fiscal, mas também outros conflitos federativos, é uma mudança na atual postura da União, incentivando-se sua transformação para um governo central forte, capaz de liderar os projetos desenvolvimentistas e incentivar as políticas públicas cooperativas.

A atenuação das desigualdades regionais deve ser atribuição do governo central, uma vez que se trata de interesse nacional, inclusive expresso na própria Carta Magna, de modo que a União não pode permanecer como adversário dos outros entes federativos, sempre buscando maior arrecadação que não precise ser repassada ao final pelos meios de transferência de receitas públicas.

Conforme já afirmavam Alexander Hamilton, James Madison e John Jay desde o início da Federação norte-americana, somente uma União sólida conseguirá trazer a paz a seu território, como uma barreira contra insurreições internas.

REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, Marcos Cintra Cavalcanti de. *Bandeira Branca na Guerra Fiscal*. Disponível em: <http://www.marcoscintra.org/artigos2.php?id_artigos=752&id_veiculo=11> Acesso em: 22 nov. 2012.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- AQUINO, Jorge Inácio de. Benefícios fiscais, guerra fiscal e a reforma tributária no Brasil. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo, v. 6. n. 32. p. 8-33. maio/jun. 2012.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do Tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteaux, 2005.
- BONAVIDES, Paulo. *Constituinte e Constituição. A Democracia, o Federalismo, a Crise Contemporânea*. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. *Consulta nº 0038/99*. Consulente: Pensamento Nacional das Bases Empresariais – PNBE. Conselheiro Relator: Marcelo Calliari. Brasília, 22 de março de 2000. Disponível em: <<http://www.institutosarlo.com.br/pdfs-novos/6.%20Parecer%20CADE%20Consulta%20Guerra%20Fiscal%20e%20Concorr%C3%A4ncia.pdf>> Acesso em: 21 nov. 2012.
- _____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Congresso Nacional, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm Acesso em: 13 set. 2012.
- _____. *Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975*. Congresso Nacional: Brasília, 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 8 nov. 2012.
- _____. *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Congresso Nacional: Brasília, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso em: 9 nov. 2012.
- _____. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Brasília: Congresso Nacional, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm> Acesso em: 22 out. 2012.
- _____. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Brasília: Congresso Nacional, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em: 5 nov. 2012.
- _____. Ministério da Fazenda. *Reforma Tributária*. Brasília, 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/Cartilha-Reforma-Tributaria.pdf>> Acesso em: 24 nov. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3809/ES*. Requerente: Governador do Estado do Espírito Santo. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, 14 de junho de 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 8 nov. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Súmula nº 660*. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0660.htm> Acesso em: 25 out. 2012

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 572.762/SC*. Recorrente: Estado de Santa Catarina. Recorrido: Município de Timbó. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 18 de junho de 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 8 nov. 2012

CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil. *Caderno de Finanças Públicas*. Brasília, n. 7. p. 5-29. dez. 2006.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. A Guerra Fiscal e Seus Efeitos: Autonomia x Centralização. In: CONTI, José Maurício (org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004. p. 192-222.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª. ed. rev., amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, José Augusto Moreira de. Federalismo e Descentralização: Características do Federalismo Fiscal Brasileiro e seus Problemas. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 55-82.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012

CONTI, José Maurício. Considerações sobre o Federalismo Fiscal Brasileiro em uma Perspectiva Comparada. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 15-34.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade de instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org.). *Reforma Tributária e Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p. 17-30.

DIEFENTHAELER, Ricardo. Os Caminhos do IVA no Brasil. *Direito Tributário em Questão*: Revista da FESDT. n. 7. Porto Alegre: FESDT, 2011. p. 169-190. jan./jun. 2011

ELALI, André. *O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005.

HACK, Érico. Incentivos fiscais ao desenvolvimento regional. *Revista da Esmesc – Escola Superior da Magistratura do Estado de Santa Catarina*. Florianópolis, v. 16. p. 25-35. dez. 2003.

HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *O Federalista*. Trad. de Heitor Almeida Herrera. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1984.

HARADA, Kiyoshi. Incentivos fiscais: limitações constitucionais e legais. *ADV Advocacia Dinâmica: Seleções Jurídicas*, Rio de Janeiro, n. 11, p. 12-18, nov. 2011. p. 13.

LADEIRA, Bruno. *ICMS e guerra fiscal: a Resolução nº 13 do Senado Federal*. Disponível em: <<http://tributario.net/brunoladeira/icms-e-guerra-fiscal-a-resolucao-no-13-do-senado-federal>> Acesso em: 13 nov. 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, Luiz Henrique Travassos. Incentivos e benefícios fiscais: diferença no estado de direito desenvolvimentista. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, v.20. n.102. p. 55-122. jan./fev. 2012.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Contribuições e federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; ALBUQUERQUE, Marcos Cintra Cavalcanti de. *Solução para a Guerra Fiscal do ISS*. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/30sp/solucao-para-a-guerra-fiscal-do-iss-ives-gandra-da-silva-martins-marcos-cintra-cavalcanti-de-albuquerque>> Acesso em: 13 de nov. 2012.

MARTINS, Sergio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 7. ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*. 16ª. ed. atual por Márcio Schneider Reis e Edgard Neves da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Guerra Fiscal, Desigualdades Regionais e Federalismo Fiscal no Brasil. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 327-344.

MESQUITA, Carlos José Wanderley de. Um Novo Enfoque sobre a Guerra Fiscal no Brasil. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. v. 104. p. 203-257. maio/jun. 2012.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MURARO, Leonardo Gonçalves. Benefícios Fiscais: Natureza, Características e sua Aplicação na Defesa do Meio Ambiente. *Revista de Estudos Tributários*. Porto Alegre, Síntese v. 8. n. 43. p. 29-39. maio 2005.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. Federalismo, Tipos de Estado e Conceito de Estado Federal. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004. p. 1-13.

REZENDE, Fernando. *ICMS: Como Era, o que Mudou ao Longo de Tempo, Perspectivas e Novas Mudanças..* Cadernos Fórum Fiscal: Programa Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros e Fundação Getulio Vargas. nº 10. Brasília, 2009. Disponível em:
<http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos_presenciais/Forum_Estados/FFEB_Caderno_n_10.pdf> Acesso em 23 nov. 2012

SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Competência Tributária, Transferências Obrigatórias e Incentivos Fiscais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 285-302

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional*. 32ª. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. Transferências de Recursos e Participação na Arrecadação Tributária. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 217-242.

VARSANO, Ricardo. *A Guerra Fiscal do ICMS: Quem Ganha e Quem Perde*. Disponível em:
<<http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/ppp/pdf/ppp15.pdf>> Acesso em: 23 nov. 2012

VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. *Limites Constitucionais à Glosa de Créditos de ICMS em um Cenário de Guerra Fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.